



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

9 luglio 2020 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 288, primo comma, punto 4 – Regime speciale delle piccole imprese – Metodo di calcolo del volume d'affari annuo cui fare riferimento per l'applicazione del regime speciale per le piccole imprese – Nozione di “operazione immobiliare accessoria” – Locazione di un bene immobile da parte di una persona fisica che esercita svariate libere professioni»

Nella causa C-716/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania), con decisione del 1° novembre 2018, pervenuta in cancelleria il 14 novembre 2018, nel procedimento

CT

contro

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,**

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, I. Jarukaitis, E. Juhász (relatore), M. Ilešić e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per CT, da N. Șvidchi, avocat;
- per il governo rumeno, inizialmente da E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim e C.-R. Canțăr, poi dai primi tre di essi, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 febbraio 2020,

* Lingua processuale: il rumeno.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 288, primo comma, punto 4, 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), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra CT e l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Caraș-Severin – Ufficio verifica fiscale delle persone fisiche; in prosieguo: l'«AJFP Caraș-Severin») e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Timișoara – Ufficio reclami n. 1), in merito al metodo di calcolo del suo volume d'affari annuo ai fini dell'applicazione, nei suoi confronti, del regime speciale delle piccole imprese previsto nella direttiva IVA.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 9 della direttiva IVA così recita:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

(...)».

- 4 Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e paragrafo 2, della suddetta direttiva:

«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:

- a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;
- b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;
- c) le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;
- d) le locazioni di casseforti.

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

5 L'articolo 174, paragrafo 2, della direttiva in parola dispone quanto segue:

«In deroga al paragrafo 1, per il calcolo del prorata di detrazione, non si tiene conto degli importi seguenti:

- a) l'importo del volume d'affari relativo alle cessioni di beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa;
- b) l'importo del volume d'affari relativo alle operazioni accessorie immobiliari e finanziarie;
- c) l'importo del volume d'affari relativo alle operazioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), quando si tratta di operazioni accessorie».

6 Al titolo XII, rubricato «Regimi speciali», la direttiva IVA contiene un capo 1, intitolato «Regime speciale delle piccole imprese». Nella sezione 2 di tale capo, intitolata «Franchigie o riduzioni decrescenti», figurano gli articoli da 282 a 292 di tale direttiva.

7 Ai sensi dell'articolo 282 di detta direttiva, le franchigie e le riduzioni di cui alla stessa sezione si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese.

8 L'articolo 287 della medesima direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

(...)

18) Romania: 35 000 EUR;

(...)».

9 L'articolo 288 della direttiva IVA così recita:

«Il volume d'affari cui si fa riferimento per l'applicazione del regime di cui alla presente sezione è costituito dai seguenti importi al netto dell'[imposta sul valore aggiunto (IVA)]:

- 1) l'importo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, purché siano soggette a imposizione[;]
- 2) l'importo delle operazioni esenti con diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente in virtù degli articoli 110 e 111, dell'articolo 125, paragrafo 1, dell'articolo 127 e dell'articolo 128, paragrafo 1;
- 3) l'importo delle operazioni esenti in virtù degli articoli da 146 a 149 e degli articoli 151, 152 e 153;
- 4) l'importo delle operazioni immobiliari, delle operazioni finanziarie di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), e delle prestazioni di assicurazione, a meno che tali operazioni non abbiano carattere di operazioni accessorie.

Tuttavia le cessioni di beni d'investimento materiali o immateriali dell'impresa non sono prese in considerazione per la determinazione del volume d'affari».

- 10 In forza dell'articolo 1 della decisione di esecuzione 2012/181/UE del Consiglio, del 26 marzo 2012, che autorizza la Romania a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE (GU 2012, L 92, pag. 26), «[i]n deroga all'articolo 287, punto 18, della direttiva [IVA], la Romania è autorizzata ad applicare un'esenzione dall'IVA a favore dei soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera il controvalore in moneta nazionale di 65 000 EUR al tasso di conversione del giorno della sua adesione all'Unione europea».

Il diritto rumeno

- 11 L'articolo 127 della legge nr. 571 privind Codul fiscal (legge n. 571 relativa al codice tributario), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927, del 23 dicembre 2003), come modificata dalla legge nr. 343 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (legge n. 343 che modifica e integra la legge n. 571 relativa al codice tributario), del 17 luglio 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 662, del 1° agosto 2006) (in prosieguo: il «codice tributario») intitolato «Soggetti passivi e attività economica», prevede quanto segue:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica rientrante tra quelle di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Ai sensi del presente titolo, l'attività economica comprende le attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

- 12 L'articolo 141 di tale codice, intitolato «Esenzioni per operazioni effettuate all'interno del paese», al paragrafo 2 così dispone:

«Sono esentate dall'imposta anche le seguenti operazioni:

(...)

e) le locazioni fondiari, le concessioni, la locazione e il leasing di beni immobili (...).

- 13 L'articolo 152, paragrafo 1, di detto codice, intitolato «Regime speciale di esenzione delle piccole imprese», è così formulato:

«Il soggetto passivo stabilito in Romania conformemente all'articolo 125 bis, paragrafo 2, lettera a), il cui volume d'affari annuo, dichiarato o realizzato, sia inferiore alla soglia di EUR 65 000, in equivalente [lei rumeni (RON)] fissato secondo il tasso di cambio comunicato dalla Banca Națională a României [(Banca nazionale di Romania)] alla data di adesione e arrotondato al mille successivo, vale a dire RON 220 000, può applicare l'esenzione dall'imposta (...) per le operazioni previste all'articolo 126, paragrafo 1, ad eccezione delle cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovo, esenti ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera b)).

- 14 L'articolo 152, paragrafo 2, del medesimo codice indica le operazioni il cui importo totale, al netto dell'imposta, serve come riferimento ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese e pone la condizione secondo cui tali operazioni non possono essere accessorie all'attività principale del soggetto passivo.

- 15 L'articolo 153 del codice tributario, intitolato «Identificazione ai fini dell'IVA», prevede quanto segue:
- «1. Il soggetto passivo che ha in Romania la sede della sua attività economica e che svolge o intende svolgere un'attività economica comportante operazioni imponibili e/o esenti dall'IVA con diritto a detrazione è tenuto a chiedere l'identificazione ai fini dell'IVA presso l'autorità tributaria competente (...), secondo le seguenti modalità: (...)
- b) se nel corso di un anno civile raggiunge o supera la soglia di esenzione prevista all'articolo 152, primo comma, entro il termine di dieci giorni dalla fine del mese nel corso del quale ha raggiunto o superato detta soglia;
- (...)».
- 16 Le norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (norme di attuazione della legge n. 571/2003 sul codice tributario), approvate con la hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decreto governativo n. 44 che adotta le norme di attuazione della legge n. 571/2003 sul codice tributario), del 22 gennaio 2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112, del 6 febbraio 2004), come modificate dalla hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (decreto governativo n. 670 che modifica e integra le norme di attuazione della legge n. 571/2003 sul codice tributario, approvato con decreto governativo n. 44/2004), del 4 luglio 2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 481, del 13 luglio 2012), al punto 47, paragrafo 3, disponevano quanto segue:
- «Un'operazione è accessoria all'attività principale se vengono soddisfatte cumulativamente le condizioni seguenti:
- a) la realizzazione dell'attività di cui trattasi necessita di risorse tecniche limitate per quanto riguarda le attrezzature e l'utilizzo di personale;
- b) l'operazione non è direttamente connessa con l'attività principale del soggetto passivo; e
- c) l'importo degli acquisti effettuati ai fini dell'operazione e l'importo dell'imposta detraibile relativa all'operazione sono trascurabili».
- 17 Tali norme di attuazione, al punto 61, paragrafo 1, relativamente all'articolo 152 del codice tributario così prevedevano:
- «Ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 2, del codice tributario, un'operazione è accessoria all'attività principale del soggetto passivo se sono soddisfatte cumulativamente le condizioni previste al punto 47, paragrafo 3».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 18 Il ricorrente nel procedimento principale, docente universitario, esercita varie professioni in modo indipendente, vale a dire quelle di revisore dei conti, consulente fiscale, esperto in materia di procedure concorsuali nonché avvocato, e percepisce inoltre redditi in quanto autore di articoli e opere. Nel 2008 egli ha ottenuto, come persona fisica, un numero di identificazione fiscale per le «attività contabili» che includono la perizia contabile e l'attività di consulente tributario.
- 19 Il ricorrente nel procedimento principale, mentre per l'esercizio della maggior parte delle sue attività ha eletto domicilio presso il proprio indirizzo personale, per quanto riguarda la sua professione di esperto in materia di procedure concorsuali ha dichiarato l'esercizio presso l'indirizzo di un immobile di cui è

comproprietario con un'altra persona e che è in parte affittato ad una società commerciale di cui egli è socio e amministratore. Tale società, registrata ai fini IVA, ha la propria sede sociale nel suddetto immobile, dove esercita in particolare attività di consulenza per gli affari e altre consulenze di amministrazione, di contabilità e di revisione contabile nonché di consulenza in materia fiscale. L'oggetto principale dichiarato dell'attività della summenzionata società è il seguente: «Attività di consulenza per affari e management».

- 20 Nel 2016, il ricorrente nel procedimento principale è stato sottoposto ad un accertamento fiscale relativo all'IVA riguardante la sua attività economica in quanto persona fisica, in esito al quale l'AJFP Caraș-Severin ha constatato che, nel corso del 2012, il suo fatturato era stato superiore a RON 220 000 (circa EUR 65 000), che costituiva all'epoca la soglia di riferimento per l'applicazione del regime speciale delle piccole imprese in Romania. Pertanto, con avviso di accertamento, detta autorità tributaria ha posto a carico del ricorrente nel procedimento principale l'importo che quest'ultimo avrebbe dovuto versare a partire dalla data in cui era tenuto a identificarsi ai fini dell'IVA, vale a dire il 1° settembre 2012.
- 21 Allo scopo di stabilire se il fatturato annuo del ricorrente nel procedimento principale avesse superato la suindicata soglia di riferimento nel 2012, l'AJFP Caraș-Severin ha considerato i redditi che quest'ultimo ha ricavato non solo dall'esercizio delle diverse libere professioni e dei suoi diritti d'autore, ma anche dalla locazione del suddetto immobile. Il calcolo effettuato da tale autorità non includeva i redditi salariali percepiti dall'interessato in qualità di docente universitario, né quelli provenienti dalla sua attività di avvocato, poiché questi ultimi redditi erano già stati assoggettati all'IVA nell'ambito della società civile professionale di avvocati di cui era socio.
- 22 In particolare, dopo aver constatato che nel 2012 l'importo totale dei redditi del ricorrente nel procedimento principale rilevante ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese proveniva per il 69% dall'attività di esperto in materia di procedure concorsuali, per il 17% della locazione dell'immobile di cui egli era comproprietario e per il 14% dell'attività di revisore dei conti e di consulente fiscale, l'AJFP Caraș-Severin ha ritenuto che l'attività principale dell'interessato fosse, nel corso dell'anno in esame, l'attività di esperto in materia di procedure concorsuali. Tale autorità ha precisato che la locazione dell'immobile non poteva essere qualificata come «operazione accessoria» alla suddetta attività principale, ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 2, del codice tributario, e pertanto i redditi derivanti da essa non potevano essere esclusi dal calcolo del volume d'affari che serve da riferimento per determinare l'applicazione del regime speciale delle piccole imprese.
- 23 Il ricorrente nel procedimento principale ha presentato reclamo contro l'avviso di accertamento e la relazione di verifica fiscale dell'AJFP Caraș-Severin. Con decisione del 22 agosto 2017, la Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Timișoara – Ufficio reclami n. 1, ha respinto tale reclamo.
- 24 Il ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso amministrativo avverso la summenzionata decisione. Con sentenza del 26 marzo 2018, il Tribunalul Timiș (Tribunale superiore di Timiș, Romania) ha respinto detto ricorso amministrativo.
- 25 Il ricorrente nel procedimento principale ha quindi proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, con il quale sostiene che la locazione del bene immobile di cui è comproprietario rappresenta un'operazione accessoria, ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 2, del codice tributario, e che gli introiti che ne derivano non devono essere inclusi nel calcolo del volume d'affari ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese. La Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania),

ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investita richiedesse l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, in circostanze come quelle della controversia in discussione, nelle quali una persona fisica svolge attività economica attraverso l'esercizio di più libere professioni, nonché per mezzo della locazione di un bene immobile, ricavandone in tal modo introiti aventi carattere di stabilità, le disposizioni dell'articolo 288, [primo comma], punto 4, della direttiva [IVA], impongano l'identificazione di un'attività professionale determinata, come attività principale, al fine di verificare se la locazione possa essere qualificata come operazione accessoria alla medesima e, in caso di risposta in senso affermativo, sulla base di quali criteri possa essere identificata detta attività principale, oppure [se le summenzionate disposizioni] debbano essere interpretate nel senso che il complesso delle attività professionali attraverso le quali si realizza l'attività economica di tale persona fisica rappresenta "attività principale".
- 2) Nel caso in cui il bene immobile locato da una persona fisica a un terzo non [sia] destinato e utilizzato per svolgere il resto dell'attività economica di tale persona, non potendosi di conseguenza stabilire un collegamento fra [il bene immobile locato] e l'esercizio delle varie professioni della persona di cui si tratta, se le disposizioni dell'articolo 288, [primo comma], punto 4, della direttiva [IVA] consentano di qualificare l'operazione di locazione come "operazione accessoria", con la conseguenza di escludere quest'ultima dal calcolo del volume di affari che serve come riferimento ai fini dell'applicazione del regime speciale di esenzione per le piccole imprese.
- 3) Nell'ipotesi descritta nella seconda questione, se sia rilevante per qualificare come "accessoria" l'operazione di locazione il fatto che la medesima è stata realizzata a favore di un terzo, persona giuridica nell'ambito della quale la persona fisica ha la qualità di socio e di amministratore, la quale [persona giuridica] ha sede stabile nell'immobile di cui si tratta e svolge attività professionale della stessa natura [dell'attività professionale] della persona fisica in discussione».

Sulle questioni pregiudiziali

- 26 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, per quanto riguarda un soggetto passivo in quanto persona fisica la cui attività economica consiste nell'esercizio di più libere professioni nonché nella locazione di un bene immobile, tale locazione costituisca un'«operazione accessoria», ai sensi della citata disposizione, ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese.
- 27 In via preliminare occorre, in primo luogo, rilevare che, costituendo un'eccezione al regime ordinario della direttiva IVA, il regime speciale delle piccole imprese istituito dagli articoli da 281 a 294 di tale direttiva dev'essere interpretato restrittivamente e dev'essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo (v., in questo senso, sentenza del 2 maggio 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 In secondo luogo, relativamente alla locazione di beni immobili, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che essa configura un'attività economica rientrante nell'ambito di applicazione della direttiva IVA quando l'operazione di locazione viene effettuata per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, conformemente all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della summenzionata direttiva (v., in questo senso, sentenza del 27 gennaio 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

- 29 In terzo luogo, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 30 e 31 delle sue conclusioni, la locazione di un bene immobile può costituire un'«operazione immobiliare», ai sensi dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA, solo qualora si tratti di un'operazione esente, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare alla luce dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e paragrafo 2, ultimo comma, della succitata direttiva.
- 30 Tenuto conto di tali osservazioni preliminari, si deve rilevare che, dato che l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA non contiene alcun rinvio al diritto degli Stati membri, la nozione di «operazione accessoria», ai sensi di tale disposizione, costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che deve essere interpretata in modo uniforme nel territorio dell'Unione, a prescindere dalle qualificazioni impiegate negli Stati membri, tenendo conto non solo dei termini della disposizione in questione, ma anche del contesto in cui essa si colloca nonché degli scopi dalla stessa perseguiti [v., in questo senso, sentenza del 5 febbraio 2020, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Imbarco di marittimi nel porto di Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, punto 40 e giurisprudenza ivi citata].
- 31 Per quanto riguarda il tenore letterale dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA, occorre rilevare che esso non precisa cosa si debba intendere per «operazione accessoria», nozione che non è peraltro definita da alcuna delle altre disposizioni di tale direttiva.
- 32 Per quanto riguarda il contesto dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA, si deve menzionare l'articolo 174, paragrafo 2, lettera b), di detta direttiva contenuto nel capo 2, intitolato «Prorata di detrazione», del titolo X, intitolato «Detrazioni», della stessa direttiva, il quale enuncia che, ai fini del calcolo del prorata di detrazione, non si tiene conto dell'importo del volume d'affari relativo alle «operazioni accessorie immobiliari e finanziarie».
- 33 Quest'ultima disposizione corrisponde, sostanzialmente, all'articolo 19, paragrafo 2, 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), con cui il legislatore dell'Unione ha inteso escludere dal calcolo del prorata il fatturato relativo alle operazioni che rivestono un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato (v., in questo senso, sentenza del 6 marzo 2008, *Nordania Finans e BG Factoring*, C-98/07, EU:C:2008:144, punto 24).
- 34 In particolare, ai fini dell'interpretazione della nozione di «operazione accessoria» ai sensi della succitata disposizione, la Corte ha rinviato dall'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva del Consiglio 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, presentata dalla Commissione al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973 [COM(73) 950 def.] (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 20) (in prosieguo: la «proposta di sesta direttiva»). Ai sensi di tale esposizione, «[gli] elementi esaminati [all'articolo 19, paragrafo 2, di tale proposta] debbono essere esclusi dal calcolo del prorata di detrazione, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo». Sulla scorta di detta esposizione, «[è] il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra d'affari globale dell'impresa». Nella medesima esposizione si precisa che «[tali] operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo» (sentenza del 29 ottobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 30).
- 35 Si deve osservare che l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA risponde alle stesse considerazioni. Infatti, tale disposizione corrisponde all'articolo 25, paragrafo 2, della proposta di sesta direttiva, divenuto l'articolo 24, paragrafo 4, della sesta direttiva 77/388. Conformemente all'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva, «[tale disposizione] stabilisce le modalità di

determinazione del volume d'affari cui fare riferimento per l'applicazione di una franchigia e di un taglio». Secondo la summenzionata esposizione «[essa] esclude le operazioni più o meno occasionali che possono perturbare, da un anno all'altro, il volume del fatturato» ed «esclude altresì le operazioni che, come le cessioni di crediti, non esprimono la dimensione reale dell'impresa».

- 36 Si deve rilevare, certamente, che esistono versioni linguistiche della direttiva IVA, in particolare le versioni in lingua bulgara, tedesca, inglese, croata, neerlandese e slovena, che non contengono i termini identici «operazioni accessorie» all'articolo 174, paragrafo 2, e all'articolo 288, primo comma, punto 4, di tale direttiva.
- 37 Tuttavia, alla luce delle considerazioni esposte ai punti 34 e 35 della presente sentenza, si deve concludere che le nozioni contenute nelle summenzionate disposizioni, benché utilizzate in contesti diversi, hanno il medesimo oggetto.
- 38 Pertanto, la nozione di «operazione accessoria» designa talune operazioni che non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo.
- 39 Nel contesto del regime speciale in questione, la qualificazione di un'operazione come «operazione accessoria» del soggetto passivo non richiede l'identificazione di un elemento costitutivo dell'attività economica di detto soggetto passivo come principale e non richiede neppure il suo collegamento con una qualsiasi altra attività economica dello stesso soggetto passivo. Tale espressione deve essere considerata come una nozione autonoma.
- 40 Una simile interpretazione dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA è corroborata dall'obiettivo perseguito dal regime speciale delle piccole imprese. A tal riguardo, la Corte ha rilevato che detto regime prevede semplificazioni amministrative dirette a rafforzare la creazione, l'attività e la competitività delle piccole imprese nonché a mantenere un rapporto ragionevole tra gli oneri amministrativi connessi alle verifiche fiscali e i ridotti redditi da assoggettare a tassazione. Il suddetto regime è quindi inteso a risparmiare oneri amministrativi di tal genere tanto alle piccole imprese quanto alle amministrazioni finanziarie (sentenze del 26 ottobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punti 63 e 68, e del 2 maggio 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punto 37).
- 41 Ne consegue che, al fine di garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito dal regime speciale delle piccole imprese, non occorre imporre simili oneri amministrativi per operazioni non riconducibili all'attività professionale abituale del soggetto passivo.
- 42 Si deve ricordare che, alla luce di quanto attualmente disposto dall'articolo 174, paragrafo 2, della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che un'attività economica non può qualificarsi come «accessoria» qualora, segnatamente, essa costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività professionale imponibile usuale dell'impresa considerata (v., in questo senso, sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 31).
- 43 In situazioni diverse da quella descritta al punto precedente, la circostanza decisiva è se l'operazione immobiliare sia stata effettuata o meno nell'ambito dell'attività professionale abituale del soggetto passivo, circostanza che deve essere esaminata dalle autorità fiscali e, se del caso, dai giudici nazionali.
- 44 Pertanto, le autorità tributarie e i giudici nazionali devono prendere in considerazione gli elementi prodotti dinanzi ad esse, in particolare la natura del bene immobile di cui trattasi, l'origine del finanziamento dell'acquisto di tale bene e l'uso dello stesso.
- 45 Per quanto riguarda la situazione di cui al procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 51 e 52 delle sue conclusioni, da un lato, la sede dell'attività di esperto in materia di procedure concorsuali esercitata dal ricorrente nel procedimento principale è stabilita all'indirizzo dell'immobile locato di cui questi è comproprietario. Dall'altro lato,

tale immobile, che contiene locali ad uso ufficio, è dato in locazione dal ricorrente nel procedimento principale ad una persona giuridica di cui egli è socio e amministratore. Inoltre, tale persona giuridica ha sede in detto immobile ed esercita attività della stessa natura di quelle esercitate dal ricorrente nel procedimento principale. Spetta al giudice del rinvio valutare se simili circostanze attestino che la locazione di cui trattasi rientra nell'attività professionale abituale del soggetto passivo.

- 46 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, per quanto riguarda un soggetto passivo in quanto persona fisica la cui attività economica consiste nell'esercizio di più libere professioni nonché nella locazione di un bene immobile, una simile locazione non configura un'«operazione accessoria», ai sensi della succitata disposizione, qualora detta operazione sia effettuata nell'ambito di un'attività professionale abituale del soggetto passivo.

Sulle spese

- 47 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, deve essere interpretato nel senso che, per quanto riguarda un soggetto passivo in quanto persona fisica la cui attività economica consiste nell'esercizio di più libere professioni nonché nella locazione di un bene immobile, una simile locazione non configura un'«operazione accessoria», ai sensi della succitata disposizione, qualora detta operazione sia effettuata nell'ambito di un'attività professionale abituale del soggetto passivo.

Firme