Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

16 aprile 2015 *

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Locazione di un bene immobile — Fornitura di elettricità, di riscaldamento e di acqua nonché raccolta dei rifiuti — Contratto tra il locatore e i fornitori di tali beni e servizi — Prestazioni fornite al conduttore considerate come effettuate dal locatore — Oneri di locazione — Determinazione della base imponibile — Possibilità di includere gli oneri di locazione nella base imponibile dei servizi di locazione — Operazione costituita da un'unica prestazione o da più prestazioni indipendenti»

Nella causa C-42/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 22 ottobre 2013, pervenuta in cancelleria il 27 gennaio 2014, nel procedimento

Minister Finansów

contro

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 27 novembre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Minister Finansów, da T. Tratkiewicz e J. Kaute, in qualità di agenti;

— per la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, da K. Przygodzka e A. Fajt, in qualità di agenti, assistiti da K. Warfołomiejew, radca prawny, e Ł. Adamczyk, doradca podatkowy;

— per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti;

— per il governo greco, da K. Nasopoulou, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il polacco.

— per il governo del Regno Unito, da J. Beeko, in qualità di agente, assistita da R. Hill, barrister;

— per la Commissione europea, da Ł. Habiak 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 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), 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 il Minister Finansów (ministro delle finanze) e la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (agenzia dei beni immobili dell'esercito a Varsavia, in prosieguo: la «Wojskowa Agencja Mieszkaniowa») in merito a un'interpretazione individuale del Minister Finansów del 21 giugno 2011 che ha respinto la modalità di calcolo e di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») adottata da detta agenzia con riferimento a beni ceduti e a servizi forniti nell'ambito della locazione di beni immobili.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

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

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'articolo 15, paragrafo 1, della citata direttiva così dispone:

«Sono assimilati a beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili».

6 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

7 L'articolo 73 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

Il diritto polacco

8 L'articolo 7, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sui beni e servizi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U n°54, posizione 535), dell'11 marzo 2004, così dispone:

«Per cessione di beni, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, s'intende il trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario (…)».

9 L'articolo 8, paragrafo 1, della legge suddetta precisa quanto segue:

«Per prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, punto 1, s'intende ogni prestazione resa ad una persona fisica, una persona giuridica o un'organizzazione senza personalità giuridica che non costituisce cessione di beni ai sensi dell'articolo 7 (…)».

10 L'articolo 29, paragrafo 1, della citata legge così dispone:

«La base imponibile è costituita dal fatturato, fatti salvi i paragrafi da 2 a 21, gli articoli da 30 a 32, l'articolo 119 nonché l'articolo 120, paragrafi 4 e 5. Il fatturato corrisponde all'importo dovuto per la vendita, diminuito dell'importo dell'imposta dovuta. L'importo dovuto comprende l'integralità della prestazione dovuta dall'acquirente o dal terzo. Esso è aumentato in misura corrispondente alle dotazioni e alle sovvenzioni ricevute e ad altri pagamenti supplementari ricevuti di carattere simile, aventi un'incidenza diretta sul prezzo (importo dovuto) dei beni ceduti o dei servizi prestati dal soggetto passivo, diminuiti dell'importo dell'imposta dovuta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 La Wojskowa Agencja Mieszkaniowa è un ente di diritto pubblico incaricato, in particolare, di locare i beni immobili dello Stato che le sono stati affidati. Nell'ambito di tale attività, l'agenzia procede alla rifatturazione di prestazioni che comprendono, da un lato, la fornitura di servizi di carattere generale (c.d. utenze), e cioè l'elettricità, il riscaldamento e l'acqua, e, dall'altro lato, la raccolta dei rifiuti, trasferendo al conduttore i costi che l'agenzia ha sostenuto per l'acquisto di tali beni e servizi da fornitori terzi. Per quanto riguarda le utenze, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa fattura al conduttore anticipi il cui importo è stabilito nel contratto di locazione, con applicazione dell'aliquota impositiva vigente per ciascuna utenza, e poi, una volta terminato l'anno, regolarizza i conti in funzione del consumo effettivo di elettricità, riscaldamento e acqua da parte del conduttore.

12 Poiché le aliquote IVA sono aumentate a partire dal 1° gennaio 2011, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa si è interrogata sulle aliquote applicabili agli importi indicati nelle fatture da essa emesse successivamente a quella data, per chiedere il saldo dovuto da parte del conduttore, o per rettificare le eccedenze. La Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ha presentato al Minister Finansów una domanda d'interpretazione individuale indicando le aliquote che riteneva applicabili.

13 Nell'interpretazione individuale del 21 giugno 2011, il Minister Finansów ha ritenuto errata la modalità di calcolo dell'IVA proposta dalla Wojskowa Agencja Mieszkaniowa e ha sottolineato che la fornitura delle utenze e la raccolta dei rifiuti facevano parte di un'unica prestazione, e cioè del servizio di locazione. Pertanto, queste diverse prestazioni dovevano essere incluse nella base imponibile di tale servizio che costituiva la prestazione principale, con applicazione di un'aliquota unica, vale a dire quella applicabile a detto servizio. Il Minister Finansów ha precisato che questa aliquota era del 23% a partire dal 1° gennaio 2011, e precedentemente del 22%.

14 Poiché l'amministrazione ha mantenuto l'opinione espressa nell'interpretazione individuale, la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ha presentato ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia), che ha annullato l'interpretazione individuale del Minister Finansów con provvedimento del 17 luglio 2012.

15 Il citato tribunale ha ritenuto che gli importi dovuti per le utenze e la raccolta dei rifiuti dovessero essere inclusi nella base imponibile del servizio di locazione, in quanto componenti del canone di locazione, salvo il caso in cui risulti chiaramente dal contratto di locazione che tali importi, in tutto o in parte, non sono compresi nel canone di locazione e sono pagati separatamente dal conduttore.

16 Detto tribunale ha ritenuto che la Wojskowa Agencja Mieszkaniowa non avesse fornito informazioni chiare a tale riguardo e che il Minister Finansów avrebbe dovuto chiederle precisazioni prima di adottare l'interpretazione individuale.

17 Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ha precisato che il fatto che manchi un contratto concluso direttamente tra il conduttore e i fornitori delle utenze e del servizio di raccolta dei rifiuti non implica necessariamente che il locatore fornisca al conduttore un unico servizio di locazione di carattere complesso.

18 Il Minister Finansów ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa).

19 Tale organo giurisdizionale sottolinea che il caso ha importanti conseguenze pratiche poiché, per quanto riguarda in particolare la fornitura di acqua, a seconda che la stessa sia fatturata separatamente o incorporata nel canone di locazione, l'aliquota IVA applicabile sarà rispettivamente dell'8% o del 23%. Tuttavia, nutre dei dubbi circa il modo di interpretare la direttiva IVA, alla luce della giurisprudenza della Corte, e più in particolare si chiede se il locatore fornisca una prestazione unica o più prestazioni distinte.

20 In tale contesto il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il disposto dell'articolo 14, paragrafo 1, dell'articolo 15, paragrafo 1, dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che si configura una cessione, effettuata dal locatore, di energia elettrica, di energia per riscaldamento e di acqua nonché una prestazione di servizi di raccolta dei rifiuti, a favore del conduttore del locale, utilizzatore diretto di tali beni e servizi, che vengono forniti al suddetto locale da soggetti terzi specializzati, nella situazione in cui la parte che ha concluso i contratti di cessione di tali beni e di prestazione di tali servizi è il locatore, il quale si limita a trasferire i costi per essi sostenuti al conduttore del locale, effettivo utilizzatore di questi ultimi.

2) In caso di risposta positiva alla prima questione, se i costi per l'energia elettrica, l'energia per riscaldamento e l'acqua nonché per il servizio di raccolta dei rifiuti, utilizzati dal conduttore del locale, facciano aumentare, in capo al locatore, la base imponibile (canone) di cui all'articolo 73 della direttiva IVA a titolo della prestazione del servizio di locazione o se le cessioni ed i servizi in questione costituiscano prestazioni distinte dal servizio di locazione dei locali».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 14, paragrafo 1, 15, paragrafo 1, e 24, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, nell'ambito della locazione di un bene immobile, la fornitura di elettricità, riscaldamento e acqua, nonché la raccolta dei rifiuti, effettuate da un operatore terzo a favore del conduttore che utilizza direttamente questi beni e servizi, devono essere considerate come prestate dal locatore, qualora questi abbia concluso i contratti per la fornitura di dette prestazioni, e si limiti a trasferirne i costi al conduttore.

22 Il giudice del rinvio precisa di nutrire un dubbio a tal riguardo, alla lettura, in particolare, della sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), che riguarda l'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 1, 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 L 145, pag. 1), divenuto articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.

23 Nella citata sentenza, che verte su un contratto di leasing di un'autovettura che consentiva al locatario del veicolo in leasing di rifornirsi di carburante in nome e per conto del locatore del veicolo stesso, la Corte ha esaminato se si dovesse ritenere che il locatore effettuasse una cessione di carburante al locatario del veicolo.

24 La Corte ha risposto negativamente ricordando che, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 77/388, «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». La Corte ha sottolineato che la nozione di cessione di un bene comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. Essa ha considerato che le società petrolifere avevano trasferito al locatario del veicolo in leasing il potere di disporre di fatto del carburante come un proprietario, e che non vi era cessione del carburante da queste società al locatore del veicolo né, conseguentemente, da quest'ultimo al locatario (sentenza Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punti da 31 a 36).

25 Occorre sottolineare che i fatti alla base di un tale contratto si distinguono dai fatti alla base di un contratto di locazione di un bene immobile accompagnato da prestazioni come quelle di cui al procedimento principale.

26 Infatti, nell'ambito di un contratto come quello esaminato nella sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), il locatario del veicolo in leasing acquista egli stesso il carburante nelle stazioni di servizio decidendone liberamente la qualità, la quantità e il momento dell'acquisto. Le Corte ha dichiarato che l'accordo relativo alla gestione di carburante tra il locatore del veicolo in leasing e il locatario di detto veicolo non è un contratto di cessione di carburante, ma piuttosto un contratto di finanziamento dell'acquisto di esso (sentenza Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punto 36).

27 Per contro, in un contratto come quello di cui al procedimento principale, in cui il locatore conclude un contratto vertente su prestazioni che consistono nella fornitura di utenze e nella raccolta dei rifiuti, è il locatore che acquista le prestazioni in parola per il bene immobile che dà in locazione. Il conduttore certo utilizza direttamente dette prestazioni, ma non le acquista presso operatori terzi specializzati. Così, le considerazioni relative all'acquisto di carburante nella sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), che valgono per l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, non si applicano, nell'ambito di un contratto di locazione come quello di cui al procedimento principale, né

alla fornitura di elettricità, acqua e riscaldamento, che costituiscono anch'essi beni ai sensi dell'articolo 15 della direttiva IVA, né alla fornitura di un servizio rientrante nell'ambito dell'articolo 24 della direttiva IVA, quale la raccolta dei rifiuti. Discende dall'acquisto da parte del locatore delle prestazioni costituite dalla fornitura di detti beni e servizi che è il locatore stesso a dover essere considerato come colui che effettua la fornitura di dette prestazioni al conduttore.

28 Si deve quindi rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 14, paragrafo 1, 15, paragrafo 1, e 24, paragrafo 1, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, nell'ambito della locazione di un bene immobile, la fornitura di elettricità, di riscaldamento e di acqua, nonché la raccolta dei rifiuti, cui provvedano operatori terzi a favore del conduttore che utilizza direttamente tali beni e servizi, devono essere considerate prestate dal locatore qualora questi abbia concluso i contratti per la fornitura di tali prestazioni e si limiti a trasferirne i costi al conduttore.

Sulla seconda questione

29 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che la locazione di un bene immobile e la fornitura di acqua, elettricità e riscaldamento nonché la raccolta dei rifiuti che accompagnano questa locazione debbano essere considerate costitutive di un'unica prestazione o di più prestazioni distinte e indipendenti, da valutarsi separatamente dal punto di vista dell'IVA.

30 Occorre preliminarmente ricordare che ai fini dell'IVA ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (sentenze Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 14, e BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 29).

31 Tuttavia, dalla giurisprudenza costante della Corte emerge che, in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si tratta di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscano una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 30). In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

32 Al fine di stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi (sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 32).

33 Per quanto riguarda gli oneri di locazione quali quelli di cui al procedimento principale, la Corte già in due casi ha avuto modo di precisare quali elementi dovessero essere considerati caratteristici.

34 Nella sentenza RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), la Corte ha rilevato che, nel caso della pulizia delle parti comuni di un immobile, il servizio poteva essere fornito con modalità diverse, in particolare, da un terzo che fatturasse il costo di detto servizio direttamente ai conduttori o dal locatore che impiegasse a tale scopo il suo personale o che facesse ricorso ad un'impresa di pulizie. Nel caso di specie, poiché il servizio era fatturato separatamente dalla locazione da parte del locatore

e le due prestazioni potevano essere separate l'una dall'altra, la Corte ha ritenuto che queste non potessero essere considerate come un'unica prestazione (sentenza RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punti 22 e 24).

35 Nella sentenza Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), la Corte ha ritenuto che il contenuto di un contratto di locazione potesse costituire un indice importante. Trattandosi, nel caso di specie, di un contratto relativo alla locazione di uffici da parte di uno studio legale, la Corte ha sottolineato che, in base alle informazioni in suo possesso, detto contratto stabiliva che, oltre alla locazione dei locali, il locatore avrebbe dovuto fornire al conduttore un certo numero di prestazioni che avrebbero fatto sorgere oneri di locazione, il mancato pagamento dei quali avrebbe potuto comportare la risoluzione del contratto di locazione. La Corte ha ritenuto che la ragione economica della conclusione di detto contratto fosse non solo l'ottenimento del diritto di occupare i locali interessati ma anche l'ottenimento da parte del conduttore di una serie di prestazioni di servizi. La Corte ha concluso che il contratto di locazione stabiliva una prestazione unica tra il locatore e il conduttore. Nella sua analisi, la Corte si è posta, in particolare, dal punto di vista di un conduttore medio dei locali commerciali interessati, e cioè di studi legali (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 23).

36 È opportuno rilevare che le due sentenze citate vertono su prestazioni che, così come quelle di cui al procedimento principale, sono in generale utili, se non necessarie, al godimento di un bene immobile preso in locazione. Da questa giurisprudenza deriva che tali prestazioni possono esistere indipendentemente dalla locazione di un bene immobile. Nondimeno, in base alle circostanze del caso, ed in particolare al contenuto del contratto, le stesse possono costituire prestazioni accessorie o essere inscindibili dalla locazione e formare una prestazione unica con quest'ultima.

37 Risulta in particolare dalla sentenza BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punti 44 e 45) che gli elementi che riflettono gli interessi delle parti contraenti, quali, ad esempio, le modalità di tariffazione e fatturazione, possono essere presi in considerazione per determinare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi. Occorre in particolare verificare se, ai sensi del contratto, il conduttore e il locatore cerchino innanzitutto, rispettivamente, di ottenere e di offrire la locazione di un bene immobile, e non cerchino, se non in via sussidiaria, rispettivamente di ottenere e di offrire ulteriori prestazioni, anche se queste sono necessarie al godimento del bene.

38 Occorre pertanto tener conto delle seguenti circostanze, che permettono di distinguere due fattispecie principali.

39 In primo luogo, se il conduttore ha la facoltà di scegliere il prestatore del servizio e/o le modalità di utilizzo dei beni o servizi di cui si tratta, le prestazioni relative a detti beni o servizi possono, in linea di principio, essere considerate distinte dalla locazione. In particolare, se il conduttore può decidere dei propri consumi di acqua, di elettricità o di riscaldamento, i quali possono essere verificati attraverso la posa di contatori individuali e fatturati in funzione di detti consumi, le prestazioni relative a questi beni o servizi possono, in linea di principio, essere considerate distinte dalla locazione. Nel caso di servizi, quali la pulizia delle parti comuni di un immobile in condominio, occorre considerarli distinti dalla locazione se possono essere organizzati individualmente da ciascun conduttore o collettivamente da tutti i conduttori e se, in tutti i casi, le fatture indirizzate al conduttore menzionano la fornitura di tali beni e servizi in poste distinte dal canone.

40 In questa fattispecie, la sola circostanza che il mancato pagamento degli oneri di locazione consenta al locatore di risolvere il contratto di locazione non impedisce in alcun modo che le prestazioni a cui tali oneri si riferiscono costituiscano prestazioni distinte dalla locazione (v., in tal senso, sentenza BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 47).

41 Inoltre, il fatto che il conduttore abbia la facoltà di ottenere queste prestazioni da un fornitore di sua scelta non è neanch'esso in sé determinante, dato che la possibilità che gli elementi di una prestazione unica siano, in altre circostanze, forniti separatamente è intrinseca al concetto di operazione unica composita (sentenza Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 26).

42 In secondo luogo, se un bene immobile offerto in locazione appare obiettivamente, dal punto di vista economico, formare un tutt'uno con le prestazioni che lo accompagnano, queste ultime possono essere considerate costitutive di una prestazione unica con la locazione. Ciò può accadere, in particolare, nella locazione di uffici chiavi in mano, pronti ad entrare in funzione con la fornitura delle utenze e di talune altre prestazioni, e nella locazione di beni immobili per periodi brevi, in particolare per le vacanze o per ragioni professionali, offerta con tali prestazioni senza che queste ultime ne possano essere separate.

43 Peraltro, se il locatore non dispone a sua volta della facoltà di scegliere liberamente e indipendentemente, in particolare indipendentemente da altri locatori, i prestatori e le modalità di utilizzo dei beni o servizi che accompagnano la locazione, le prestazioni di cui si tratta non sono in genere scindibili dalla locazione e possono anche in tal caso essere considerate come formanti un tutt'uno, e in tal modo un'unica prestazione, con quest'ultima. Ciò accade, in particolare, quando il locatore, proprietario di una parte di un immobile collettivo, è tenuto a ricorrere ai fornitori designati dall'insieme dei condomini e a pagare una quota degli oneri collettivi relativi a tali prestazioni, il cui costo egli successivamente trasferisce al conduttore.

44 In questa seconda fattispecie, valutare la fornitura delle prestazioni separatamente dalla locazione, per quanto concerne il loro assoggettamento a IVA, costituirebbe una scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica.

45 In tal senso, in un caso come quello di cui al procedimento principale, il quale, in base alle precisazioni fornite in corso di udienza, verte sulla locazione di un gran numero di beni immobili destinati ad usi diversi, che vanno dal capannone all'uso come abitazione, a un conduttore, è necessario verificare nell'ambito di ciascuna locazione se, per quanto concerne le utenze, il conduttore sia libero di decidere dei propri consumi secondo la quantità da lui desiderata. A tal proposito, l'esistenza di contatori individuali e la fatturazione secondo la quantità di beni utilizzati è un indice importante che porta a ritenere che la fornitura di utenze debba essere considerata costitutiva di prestazioni distinte dalla locazione. Per quanto concerne la raccolta dei rifiuti, se il conduttore può scegliere il fornitore del servizio o può concludere un contratto direttamente con quest'ultimo, anche se, per ragioni di semplicità, non esercita tale scelta o facoltà, ma riceve la prestazione dall'operatore designato dal locatore, sulla base di un contratto concluso direttamente tra l'operatore e il locatore, questa circostanza costituisce un indice in favore dell'esistenza di una prestazione distinta dalla locazione. Se, per di più, l'importo dovuto per la raccolta dei rifiuti e quello dovuto a titolo di locazione appaiono in poste diverse sulla fattura, si deve considerare che il locatore non fornisce un'unica prestazione comprendente la locazione e la raccolta dei rifiuti.

46 Spetta in ogni caso al giudice nazionale effettuare le necessarie valutazioni tenendo conto dell'insieme delle circostanze in cui si svolgono la locazione e le prestazioni che l'accompagnano, e in particolare del contenuto del contratto stesso.

47 Alla luce dei suesposti rilievi, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che:

— La direttiva IVA dev'essere interpretata nel senso che la locazione di un bene immobile e la fornitura di acqua, elettricità e riscaldamento nonché la raccolta dei rifiuti che accompagnano tale locazione devono, in linea di principio, essere considerate costitutive di più prestazioni distinte e indipendenti, da valutarsi separatamente dal punto di vista dell'IVA, a meno che vi siano elementi

dell'operazione, tra cui quelli che indicano la ragione economica della conclusione del contratto, tanto strettamente collegati da formare oggettivamente una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione risulterebbe artificiosa.

— Spetta al giudice nazionale effettuare le necessarie valutazioni tenendo conto dell'insieme delle circostanze in cui si svolgono la locazione e le prestazioni che l'accompagnano, e in particolare del contenuto del contratto stesso.

Sulle spese

48 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 14, paragrafo 1, 15, paragrafo 1, e 24, paragrafo 1, 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, devono essere interpretati nel senso che, nell'ambito della locazione di un bene immobile, la fornitura di elettricità, di riscaldamento e di acqua, nonché la raccolta dei rifiuti, cui provvedono operatori terzi a favore del conduttore che utilizza direttamente tali beni e servizi, devono essere considerate prestate dal locatore qualora questi abbia concluso i contratti per la fornitura di tali prestazioni e si limiti a trasferirne i costi al conduttore.**

2) **La citata direttiva dev'essere interpretata nel senso che la locazione di un bene immobile e la fornitura di acqua, di elettricità, di riscaldamento nonché la raccolta dei rifiuti che accompagnano tale locazione devono, in linea di principio, essere considerate costitutive di più prestazioni distinte e indipendenti da valutarsi separatamente dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, a meno che vi siano elementi dell'operazione, tra cui quelli che indicano la ragione economica della conclusione del contratto, tanto strettamente collegati da formare oggettivamente una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione risulterebbe artificiosa.**

   Spetta al giudice nazionale effettuare le necessarie valutazioni tenendo conto dell'insieme delle circostanze in cui si svolgono la locazione e le prestazioni che l'accompagnano e in particolare del contenuto del contratto stesso.

Firme