SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

11 giugno 2009 *

Nel procedimento C-572/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Krajský soud v Ústi nad Labem (Repubblica ceca), con ordinanza 20 novembre 2007, pervenuta in cancelleria il 24 dicembre 2007, nella causa

RLRE Tellmer Property sro

contro

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (relatore), P. Kūris e L. Bay Larsen, giudici,

* Lingua processuale: il ceco.

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak
cancelliere: sig.ra K. Sztranc-Sławiczek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 novembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, dalla sig.ra J. Janoušková;

— per la RLRE Tellmer Property sro, dai sigg. R. Lančík e J. Rambousek;

— per il governo ceco, dal sig. M. Smolek, in qualità di agente;

— per il governo greco, dal sig. K. Georgiadis nonché dalle sig.re S. Alexandriou e V. Karra, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra M. Thomannová-Körnerová, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 dicembre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la RLRE Tellmer Property sro (in prosieguo: la «RLRE Tellmer Property») e il Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (direzione finanziaria di Ústí nad Labem) in ordine alla questione se le spese di pulizia degli spazi comuni di un immobile dato in locazione vadano esenti, alla stessa stregua della locazione, dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' «IVA»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva precisa quanto segue:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

Tale operazione può consistere tra l'altro:

— in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo,

— in un obbligo di non fare o di tollerare un atto o una situazione,

— nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

5 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, che fa parte del capo X di quest'ultima, rubricato «Esenzioni», così dispone:

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

(…)

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

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

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

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

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

La normativa nazionale

6 L'applicazione dell'IVA nella Repubblica ceca è disciplinata dalla legge n. 235/2004, relativa all'imposta sul valore aggiunto. L'art. 56, n. 4, di tale legge, rubricato «Cessione e locazione di terreni, edifici, appartamenti e locali non destinati ad abitazione, locazione di altre strutture», disciplina come segue l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto in caso di locazione di beni immobili:

«La locazione di terreni, edifici, appartamenti e locali non destinati ad abitazione è esente dall'imposta sul valore aggiunto. L'esenzione non riguarda la locazione di breve durata di edifici, la locazione di locali o aree destinati al parcheggio dei veicoli, la locazione di casseforti e la locazione di utensili e macchinari fissati stabilmente. Per locazione di breve durata s'intende la locazione che comprende l'equipaggiamento interno mobile, eventualmente con fornitura di elettricità, riscaldamento, climatizzazione, gas o acqua, per non più di 48 ore di seguito».

Causa principale e questioni pregiudiziali

7 Dall'ordinanza di rinvio emerge che la RLRE Tellmer Property è proprietaria di edifici ad uso abitativo suddivisi in appartamenti locati. Oltre al normale canone locativo, essa riceve dai locatari un compenso a titolo del servizio di pulizia degli spazi comuni, fatturato separatamente, effettuato a cura dei custodi degli immobili.

8 Ritenendo che la RLRE Tellmer Property avesse effettuato un eccesso di detrazione IVA relativamente alle spese di pulizia, le autorità tributarie decidevano di porre a carico della stessa un supplemento di IVA afferente al mese di maggio 2006, per un importo di CZK 115 911, a titolo dei compensi percepiti per l'attività di pulizia.

9 Poiché il provvedimento dell'Ufficio delle imposte di Litvínov del 20 settembre 2006 è stato confermato con decisione 5 febbraio 2007 del Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, la RLRE Tellmer Property ha proposto un ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

10 La RLRE Tellmer Property sostiene che la locazione e i servizi connessi alla locazione degli appartamenti, come la pulizia delle parti comuni, costituiscono prestazioni indissociabili assoggettate ad un unico regime IVA.

11 Il giudice a quo si interroga sull'interpretazione sia del diritto nazionale sia del diritto comunitario da applicare al caso di specie. Esso prospetta tre soluzioni possibili delle questioni sorte nell'ambito della causa principale.

12 In primo luogo, giacché esiste per i locatari una possibilità di concludere con un terzo un contratto indipendente riguardante la pulizia degli spazi comuni, tale servizio non farebbe parte della locazione e la sua esenzione non avrebbe ragion d'essere. In secondo luogo, nei limiti in cui l'esenzione delle spese per la pulizia di detti spazi abbia l'effetto di ridurre gli oneri accessori dovuti per gli alloggi, ragioni di ordine sociale potrebbero giustificarne l'esonero. In terzo luogo, il giudice del rinvio non esclude che tale questione debba essere lasciata alla valutazione degli Stati membri.

13 Il Krajský soud v Ústí nad Labem ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) (…) [S]e le disposizioni di cui all'art. 6 (…) e all'art. 13 (…) della sesta direttiva (…) possano essere interpretate nel senso che la locazione di un appartamento (o eventualmente di un locale non destinato ad abitazione), da un lato, e la pulizia degli spazi comuni ad essa connessa, d'altro lato, possano essere considerate prestazioni imponibili indipendenti, separabili l'una dall'altra.

2) Laddove la soluzione alla prima questione fosse di senso negativo, (…) se le disposizioni di cui all'art. [13, parte B, lett. b), della sesta direttiva] esigano, escludano oppure rimettano alla decisione degli Stati membri l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al compenso per la pulizia degli spazi comuni di una casa d'affitto».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

14 Con la prima questione il giudice a quo si interroga, ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, sulla relazione esistente tra la locazione di un bene immobile ed il servizio di pulizia delle parti comuni di un immobile dato in locazione. In particolare, esso chiede se le spese relative al detto servizio di pulizia rientrino nella nozione di locazione ai sensi del citato articolo e condividano quindi il trattamento tributario della locazione di un bene immobile, la quale va esente da IVA in forza dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

15 A tal proposito occorre ricordare in primo luogo che, secondo una giurisprudenza costante, le esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva in parola costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v. sentenza 25 ottobre 2007, causa C-174/06, CO.GE.P., Racc. pag. I-9359, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

16 I termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I-493, punto 25, e 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I-10683, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

17 In secondo luogo, dall'art. 2 della sesta direttiva discende che ciascuna prestazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente (v. sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service, Racc. pag. I-897, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

18 In talune circostanze, inoltre, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Ciò accade, ad esempio, qualora si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza Part Service, cit., punti 51 e 52 e giurisprudenza ivi citata).

19 Si può altresì ritenere di essere in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza Part Service, cit., punto 53).

20 Anzitutto, va ricordato che la locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare l'immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen», Racc. pag. I-6831, punto 55; 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group, Racc. pag. I-7175, punto 31; 8 maggio 2003, causa C-269/00, Seeling, Racc. pag. I-4101, punto 49, e 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco Europe, Racc. pag. I-11237, punto 19).

21 Pertanto, anche se le prestazioni di pulizia delle parti comuni di un immobile accompagnano l'uso del bene dato in locazione, esse non rientrano necessariamente nella nozione di locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett b), della sesta direttiva.

22 È pacifico, inoltre, che il servizio di pulizia delle parti comuni di un alloggio può essere fornito con modalità diverse, in particolare, da un terzo che fatturi il costo di detto servizio direttamente ai locatari o dal proprietario che impieghi a tale scopo il suo personale o che faccia ricorso ad un'impresa di pulizie.

23 Va rilevato che, nella fattispecie, la RLRE Tellmer Property fattura ai locatari le prestazioni di pulizia separatamente dal canone di locazione.

24 Del pari, poiché la locazione degli appartamenti e la pulizia delle parti comuni di un immobile, in circostanze come quelle della causa principale, possono essere separate l'una dall'altra, non si può considerare che detta locazione e detta pulizia costituiscano un'unica prestazione ai sensi della giurisprudenza della Corte.

25 Alla luce del complesso delle considerazioni sin qui svolte, occorre risolvere la prima questione nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, la locazione di un bene immobile ed il servizio di pulizia delle parti comuni del medesimo devono essere considerati, in circostanze come quelle della causa principale, operazioni autonome, dissociabili l'una dall'altra, cosicché tale servizio non rientra nell'ambito di detta disposizione.

Sulla seconda questione

26 In considerazione della risposta data alla prima questione, non è necessario procedere alla soluzione della seconda.

Sulle spese

27 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, la locazione di un bene immobile ed il servizio di pulizia delle parti comuni del medesimo devono essere considerati, in circostanze come quelle della causa principale, operazioni autonome, dissociabili l'una dall'altra, cosicché tale servizio non rientra nella detta disposizione.

Firme