Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 6 febbraio 2020 [1]

Causa C-716/18

CT
contro
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție persoane fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Timişoara (Corte d'appello di Timişoara, Romania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 287 e 288 della direttiva IVA – Regime speciale per le piccole imprese – Esenzione in caso di volume d'affari inferiore a determinate soglie – Calcolo della suddetta soglia di esenzione riferita al volume d'affari per diverse attività economiche – Nozione di "operazioni immobiliari" che "non hanno carattere di operazioni accessorie" da inserire nel calcolo»

I. Introduzione

1. Il presente procedimento riguarda la cosiddetta esenzione per le piccole imprese. Nell'ambito di questo regime, i soggetti passivi con un fatturato annuo inferiore a un determinato importo possono essere esentati dall'IVA dallo Stato membro. In Romania, detto importo ammonta a EUR 65 000. La questione verte ora sulle modalità di calcolo del suddetto importo quando un soggetto passivo svolge diverse attività. Nel caso in esame, nel 2012 il soggetto passivo ha percepito redditi da un'attività di consulenza in qualità di esperto contabile, consulente fiscale e avvocato, di amministratore delle procedure di insolvenza, di scrittore, nonché dalla locazione di un immobile.

2. Poiché la Romania non include in questo calcolo il reddito/fatturato ricavato dalla professione forense, il limite di EUR 65 000 verrebbe superato solo se fossero incluse le operazioni di locazione. Tuttavia, l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA include nel calcolo le «operazioni immobiliari» solo se queste non hanno carattere di «operazioni accessorie». Per la prima volta, la Corte di giustizia ha ora l'opportunità di chiarire se la locazione di un immobile debba essere qualificata come «operazione immobiliare» e quando un'«operazione accessoria» sia da considerare trascurabile.

1 Lingua originale: il tedesco.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. Il quadro giuridico dell'Unione è determinato dagli articoli 287 e 288 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [2].

4. L'articolo 287, punto 18, della direttiva IVA così recita:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1º 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: EUR 35 000; (…)».

5. A norma dell'articolo 1 della decisione del Consiglio, del 26 marzo 2012 [3], recante disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112 del Consiglio, in deroga all'articolo 287, paragrafo 18, di tale direttiva, 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 EUR 65 000 al tasso di conversione del giorno della sua adesione all'Unione europea.

6. L'articolo 288 della direttiva IVA, prevede quanto segue:

«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'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».

7. All'articolo 174, paragrafo 2, inoltre, è stabilito il seguente regime in relazione alla ripartizione della detrazione:

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

b) l'importo del volume d'affari relativo alle operazioni accessorie immobiliari e finanziarie;

2 GU 2006, L 347, pag. 1, nella versione in vigore per il 2012.

3 Decisione di esecuzione del Consiglio che autorizza la Romania ad introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2012/181/UE) – GU 2012, L 92, pag. 26.

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».

B. Diritto rumeno

8. Nel diritto rumeno, le disposizioni corrispondenti si trovano nella Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (legge n. 571 del 22 dicembre 2003 relativa al Codice tributario), come ulteriormente modificata e integrata (in prosieguo: il «Codice tributario»). L'articolo 152 del Codice tributario così dispone:

«1) 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, (...) vale a dire RON 220 000, può applicare l'esenzione dall'imposta (...) per le operazioni previste all'articolo 126, paragrafo 1 (...).

2) Il volume d'affari che serve come riferimento ai fini dell'applicazione del paragrafo 1 è costituito dal valore totale, al netto dell'imposta, nella situazione dei soggetti passivi che richiedono la cancellazione dal registro delle persone identificate ai fini dell'IVA, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo nel corso di un anno civile, imponibili o, a seconda del caso, che potrebbero essere soggette a imposta se non fossero effettuate da una piccola impresa, delle operazioni risultanti da attività economiche per le quali il luogo della cessione/prestazione si considera ubicato all'estero, se l'imposta fosse detraibile, nel caso in cui dette operazioni fossero state realizzate in Romania conformemente all'articolo 145, paragrafo 2, lettera b), delle operazioni esenti con diritto a detrazione e di quelle esenti senza diritto a detrazione, previste all'articolo 141, paragrafo 2, lettere a), b), e) e f), se le medesime non sono accessorie all'attività principale (...)».

9. Il punto 47, paragrafo 3, della Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decreto n. 44 del governo rumeno del 22 gennaio 2004 che adotta le norme di attuazione per l'applicazione della legge n. 571/2003 sul Codice tributario), modificata e integrata dal decreto n. 670 del 4 luglio 2012, così recita:

«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».

III. Fatti e questioni pregiudiziali

10. Come già rilevato, il ricorrente nel procedimento principale (in prosieguo: il «ricorrente») svolge, oltre all'attività di professore universitario, diverse libere professioni, fra le quali quella di esperto contabile, di consulente fiscale, di amministratore delle procedure di insolvenza e di avvocato. Parimenti, egli percepisce occasionalmente introiti provenienti da diritti d'autore.

11. In forza della legislazione rumena, il ricorrente ha ottenuto un unico codice di registrazione fiscale, per «attività di contabilità e revisione contabile, consulente nell'ambito tributario», previsto per le professioni di consulente nell'ambito tributario e di esperto contabile. Ai fini dell'esercizio di tali professioni, il ricorrente ha dichiarato diverse sedi professionali. Un immobile di sua proprietà è registrato come sede del suo studio individuale di amministratore delle procedure di insolvenza.

12. A partire dal 2007 il ricorrente percepisce anche introiti provenienti dalla locazione del bene immobile summenzionato. Il bene è stato ceduto in locazione ad una società commerciale di cui il ricorrente è socio e amministratore. La società ha la propria sede sociale nell'immobile locato e vi svolge, fra le altre, attività di consulenza, contabilità, revisione contabile nonché di consulenza fiscale. L'oggetto principale di attività dichiarato consiste in «attività di consulenza per affari e management».

13. Nel 2016 il ricorrente è stato soggetto a un accertamento fiscale in relazione all'IVA dovuta per il periodo dal 1º gennaio 2011 al 30 giugno 2016. A seguito di tale accertamento, l'amministrazione tributaria (Administrația Județeană a Finanțelor Publice; in prosieguo: l'«AJFP») ha constatato che, nel corso del 2012, il ricorrente avrebbe superato la soglia di volume d'affari di 220 000 lei rumeni (RON) (EUR 65 000) fissata ai fini dell'applicazione del regime speciale di esenzione per le piccole imprese, cosicché il ricorrente sarebbe stato tenuto a registrarsi come soggetto passivo ai fini dell'IVA. Di conseguenza l'AJFP ha stabilito l'IVA che il ricorrente avrebbe dovuto versare, e cioè un importo pari a RON 95 184.

14. Per determinare il volume d'affari menzionato, l'AJFP ha preso in considerazione tanto gli introiti provenienti dalle libere professioni di consulente fiscale, di esperto contabile e di amministratore delle procedure di insolvenza, nonché dai diritti di autore, quanto quelli risultanti dalla locazione dell'immobile in comproprietà. Nel calcolo non sono stati inclusi né gli introiti provenienti dalla retribuzione come professore, attività svolta in forma non autonoma, né quelli provenienti dall'attività di avvocato, soggetta uno specifico regime fiscale.

15. L'AJFP ha constatato che, nel 2012, il 69% del totale degli introiti del ricorrente è stato ottenuto dall'attività di amministratore delle procedure di insolvenza, il 17% dalla locazione del bene immobile e il 14% dall'attività di esperto contabile e di consulente nell'ambito tributario. Di conseguenza l'AJFP ha considerato che l'attività principale del ricorrente nell'anno di cui trattasi è stata quella di amministratore delle procedure di insolvenza, vista la rilevanza degli introiti derivanti da quest'ultima rispetto al totale degli introiti provenienti dall'intera attività economica; essa ha inoltre considerato che la locazione del bene immobile non avrebbe potuto essere qualificata come un'«operazione accessoria» di tale attività per poter essere esclusa dal calcolo del volume d'affari nell'anno menzionato.

16. Il previo reclamo amministrativo proposto avverso l'avviso di accertamento è stato respinto con decisione del 22 agosto 2017. Il ricorso amministrativo contro quest'ultima decisione è stato respinto dal Tribunalul Timiș (Tribunale superiore di Timiș, Romania) con sentenza del 26 marzo 2018. Il ricorrente ha proposto ricorso in appello dinanzi al giudice del rinvio avverso quest'ultima sentenza. La Curtea de Apel Timişoara (Corte d'appello di Timişoara, Romania) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti tre questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

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, [paragrafo 1], 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 è 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, [paragrafo 1], 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.

17. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte il ricorrente, la Romania e la Commissione europea.

IV. Analisi giuridica

18. Con le tre questioni che – come giustamente suggerisce la Romania – possono essere trattate assieme, il giudice del rinvio chiede in sostanza come debba essere interpretato l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA. In particolare, esso desidera conoscere i criteri per decidere se si sia in presenza di «operazioni immobiliari» che «non hanno il carattere di operazioni accessorie».

19. Ciò dipende in modo determinante dalla ratio dell'esenzione di cui all'articolo 287 della direttiva IVA (sezione A). Sotto questo profilo, occorre chiarire se la locazione di un immobile rientri nelle «operazioni immobiliari» (sezione B) e secondo quali criteri debba essere qualificata come «operazione accessoria» ai sensi dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA (sezione C). Qualora, in applicazione dei suddetti criteri, la locazione debba essere qualificata nel caso specifico come operazione accessoria (sezione D), il giudice nazionale ritiene che il ricorrente non supererebbe le soglie di volume d'affari ai fini dell'esenzione di cui all'articolo 287 della direttiva IVA.

20. Tuttavia, poiché la Corte è anche tenuta a fornire al giudice del rinvio una risposta utile per la risoluzione della controversia che ha dato origine al rinvio, la Commissione sottolinea quanto segue: dall'ordinanza di rinvio risulta che nel calcolo della soglia per il regime di franchigia di una piccola impresa non sono stati inclusi né il reddito da lavoro dipendente come professore né il reddito dall'attività di avvocato. Il motivo è apparentemente dovuto al fatto che questi sono soggetti a una tassazione speciale.

21. La mancata inclusione del reddito da lavoro dipendente (in questo caso come professore) è comprensibile dal punto di vista della normativa sull'IVA, in quanto manca un volume d'affari imponibile a tal fine. Tuttavia, poiché è pacifico che l'attività di avvocato autonomo costituisce un'attività economica indipendente ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si è in presenza di operazioni imponibili che, in linea di principio, rientrano nel calcolo. Il fatto che queste operazioni siano o meno soggette a una diversa tassazione è irrilevante ai suddetti fini. Diverso sarebbe se il ricorrente percepisse un reddito come avvocato dipendente (cioè non autonomo) oppure se il volume d'affari non fosse generato da lui, ma dalla società. Poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale non è chiara al riguardo, spetta al giudice nazionale verificare quanto sopra.

A. Ratio della franchigia d'imposta di cui all'articolo 287 della direttiva IVA

22. Al fine di valutare se il ricorrente, nonostante le sue operazioni di locazione, possa ancora rientrare nella franchigia d'imposta di una cosiddetta piccola impresa [4] ai sensi dell'articolo 287 della direttiva IVA, è necessario innanzitutto determinare la ratio di questa franchigia d'imposta speciale. Poiché essa non è oggettivamente legata alla natura dell'attività, ma solo al mancato raggiungimento di una soglia di volume d'affari da parte del soggetto passivo, l'articolo 287 della direttiva IVA prevede una franchigia d'imposta soggettiva.

23. Come la Corte ha già avuto modo di affermare [5], e come ho già sottolineato altrove [6], la suddetta franchigia d'imposta soggettiva è finalizzata soprattutto alla semplificazione amministrativa.

24. In assenza di tale soglia, le autorità fiscali dovrebbero trattare come soggetto passivo, a partire dal primo euro, qualsiasi soggetto che eserciti anche la più piccola attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Ciò comporterebbe oneri amministrativi non solo per il contribuente, ma anche per l'amministrazione fiscale, che non sarebbero compensati da un corrispondente gettito fiscale [7]. Questi oneri per i controlli e i relativi costi per l'amministrazione finanziaria, privi di un corrispondente gettito fiscale, dovrebbero essere evitati mediante una soglia de minimis. Ciò risulta evidente anche dalla proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari, presentata dalla Commissione nel 1973. Anche in quel caso si è fatto esplicito riferimento alle difficoltà degli Stati membri di assoggettare le piccole imprese al regime ordinario dell'IVA [8].

25. Il beneficio concesso alle piccole imprese, a ciò connesso, come ad esempio il sostegno alle nuove imprese [9], è un riflesso e non già lo scopo del suddetto regime. Quanto sopra è reso evidente proprio dall'articolo 288 della direttiva IVA, che rileva per la fattispecie. Quest'ultimo chiarisce infatti che la soglia de minimis di cui all'articolo 287 della direttiva IVA (che gli Stati membri possono determinare) non riguarda la dimensione dell'impresa o la durata della presenza sul mercato, ma solo l'entità del gettito fiscale previsto.

26. Infatti, il volume d'affari rilevante per determinare se una società sia o meno una piccola impresa è costituito solo dalle operazioni dell'impresa soggette a imposizione (articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA) e da talune operazioni esenti (punti da 2 a 4). Per quanto elevato sia l'importo delle altre operazioni esenti, esso non preclude l'esenzione dall'imposta delle altre operazioni imponibili. Ciò significa, ad esempio, che anche i grandi ospedali vi rientrano, a condizione che effettuino solo operazioni imponibili di modesta entità. I suddetti soggetti passivi possono quindi anche trattare queste operazioni come esenti, sebbene a causa delle loro dimensioni, nel linguaggio corrente non possono essere affatto descritti come piccoli imprenditori oppure, in considerazione della loro pluriennale di attività sul mercato, come nuove imprese.

27. Il fatto che la suddetta franchigia d'imposta non sia destinata a promuovere la creazione di nuove imprese è dimostrato anche dal carattere nazionale della disposizione. Questa esenta solo le operazioni imponibili sul territorio nazionale. Ciò significa che le grandi imprese nazionali che realizzano un ingente volume d'affari imponibile all'estero e solo un esiguo volume d'affari imponibile nel territorio nazionale beneficiano comunque della franchigia d'imposta. Il regime di cui

4 V. il titolo del capo 1 nel titolo XII (Regime speciale delle piccole imprese).

5 Sentenza del 2 maggio 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punto 37 in fine), e del 26 ottobre 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punto 63).

6 Conclusioni nella causa Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, paragrafo 33, in fine).

7 Ciò è espressamente affermato anche nella sentenza del 2 maggio 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punto 38).

8 V. motivazioni in merito all'articolo 25 (piccole imprese) a pag. 27 della proposta della Commissione del 20 giugno 1973, COM(73) 950 def.

9 V. in proposito sentenze del 29 luglio 2019, B (fatturato di una rivendita di veicoli d'occasione) (C-388/18, EU:C:2019:642, punto 42 e giurisprudenza ivi citata), e del 26 ottobre 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punti 63 e 70), v. le mie conclusioni nella causa Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, paragrafi 33 e 54).

all'articolo 287 della direttiva IVA non prevede una franchigia, bensì una soglia di esenzione. Se il valore limite viene superato, tutte le operazioni – a partire dal primo euro – diventano imponibili, mentre una franchigia continuerebbe a sussistere. Questo principio del «tutto o niente» è alquanto inadatto a promuovere le nuove imprese, in quanto discrimina quelle che spiccano per i risultati migliori rispetto a quelle meno valide.

28. In sostanza, l'articolo 287 della direttiva IVA è finalizzato principalmente a una semplificazione amministrativa a beneficio degli Stati membri.

B. Interpretazione della nozione di «operazioni immobiliari»

29. Se l'articolo 287 della direttiva IVA costituisce una disposizione de minimis che esenta le operazioni imponibili di entità esigua per motivi di semplificazione amministrativa, esso deve essere interpretato in senso restrittivo. Un'interpretazione estensiva non è compatibile con il carattere di una disposizione de minimis [10].

30. Inoltre, ai sensi dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA, ai fini dell'applicazione della soglia de minimis, l'importo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, purché siano soggette a tassazione, è incluso nel calcolo del volume d'affari. Questa disposizione chiarisce quindi esplicitamente che *tutte* le operazioni imponibili devono essere incluse nel calcolo.

31. Di conseguenza, gli altri importi da includere, di cui ai punti da 2 a 4, possono riguardare solo operazioni esenti. In caso contrario, la loro menzione separata non avrebbe senso. Anche il testo dell'articolo 288, primo comma, punti 2 e 3, della direttiva IVA stabilisce espressamente che le operazioni in questione sono esenti.

32. Anche la formulazione del punto 4 come «operazioni immobiliari» può riferirsi solo a operazioni relative a beni immobili che rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j), k) e l), della direttiva IVA. Il fatto che il legislatore dell'Unione non menzioni espressamente tali norme, a differenza delle operazioni finanziarie di cui al punto 4, è quindi irrilevante.

33. Tuttavia, non è del tutto chiaro se la nozione di «operazioni immobiliari» comprenda solo le transazioni immobiliari esenti da imposta [articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA], o anche la locazione di beni immobili esente da imposta [articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA]. La formulazione sembra far propendere per la prima ipotesi, dato che altre versioni linguistiche sono più orientate alle transazioni (in lingua francese «opérations immobilières»; in lingua inglese «real estate transactions»). Tuttavia, neanche queste versioni linguistiche escludono la possibilità di includervi la locazione di un immobile secondo il linguaggio comune.

34. In considerazione di questa formulazione aperta, è decisiva la ratio dell'articolo 287 della direttiva IVA, ossia il carattere de minimis del regime per le piccole imprese. Ritengo pertanto necessario dare un'interpretazione estensiva alla nozione di operazioni immobiliari esenti da includere nel calcolo e, in linea con il parere della Commissione, farvi rientrare anche le operazioni di locazione esenti, allo scopo di delimitare il campo di applicazione dell'articolo 287 della direttiva IVA.

35. Di conseguenza, l'operazione di locazione posta in essere dal ricorrente doveva essere *esente da imposta* perché si possa porre la questione della natura accessoria dell'operazione. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non si evince se ciò fosse vero e pertanto la relativa valutazione spetta al giudice nazionale.

10 Sentenza del 2 maggio 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punto 27), analogamente la Corte ritiene che le eccezioni o le deroghe ad una regola generale devono essere interpretate restrittivamente, v., ex multis, sentenza del 28 settembre 2006, Commissione/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punto 22).

C. Requisiti delle «operazioni accessorie»

36. È necessario inoltre chiarire quali siano i requisiti che qualificano le «operazioni accessorie» (in tedesco: «Nebenumsatz») ai sensi dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA. Le operazioni esenti da imposta ivi contemplate sono incluse nel calcolo della soglia di esenzione solo se non sono operazioni accessorie.

37. In questo modo il legislatore garantisce che i settori coperti dalla direttiva, che in linea di principio operano in regime di esenzione (banche, assicurazioni e settore immobiliare), non possano rivendicare la cosiddetta esenzione per le piccole imprese per le loro operazioni imponibili che non superano la soglia di esenzione. Nel loro caso, le operazioni esenti non sono operazioni accessorie ma operazioni principali.

38. La Corte non si è ancora pronunciata su quali siano le condizioni per qualificare un'operazione come accessoria.

39. Tuttavia, la direttiva IVA utilizza l'analogo termine «accessorie» (in tedesco: «Hilfsumsatz») all'articolo 174, paragrafo 2, lettere b) e c), ai fini del calcolo del prorata di detrazione [11]. Ciò riguarda l'entità della detrazione nel caso in cui le operazioni a monte imponibili siano utilizzate al contempo per operazioni a valle imponibili e esenti.

40. A questo proposito, la Corte di giustizia ha già statuito [12] che un'attività economica non può qualificarsi come accessoria qualora essa costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa oppure implichi un impiego significativo di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta.

41. Questa definizione negativa può essere trasferita all'ambito della franchigia d'imposta di cui all'articolo 287 della direttiva IVA. Ciò perché, se vi è un prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa, questa attività è equiparata all'«attività principale» e non può più essere considerata un'operazione «accessoria». Semplicemente non vi è alcuna ragione obiettiva per trattare queste operazioni in modo distinto.

42. In una sentenza relativa all'articolo 174, paragrafo 2, della direttiva IVA, la Corte ha inoltre stabilito che l'entità dei redditi percepiti può costituire un indizio nel senso che tali operazioni non debbano essere considerate accessorie. Tuttavia, la circostanza che redditi superiori a quelli prodotti dall'attività indicata come principale dall'impresa interessata provengano da tali operazioni non può, di per sé, escludere la qualificazione di queste ultime quali «operazioni accessorie» ai sensi della disposizione medesima [13].

43. Questa affermazione può valere per l'articolo 174, paragrafo 2, della direttiva IVA e per il prorata di detrazione, ma non per una franchigia d'imposta per motivi di semplificazione amministrativa (regime de minimis). Il primo caso attiene infatti alla ripartizione dell'IVA versata sulle prestazioni a monte in proporzione alle prestazioni a valle (per cui si rende necessario un prorata). Nel secondo caso, invece, la questione è quando la franchigia d'imposta debba cessare di essere applicata perché viene superata una soglia di volume d'affari, che è una mera soglia de minimis (sulla ratio, v. paragrafi 22 e segg. supra).

11 Nella versione in lingua francese, entrambi i termini sono addirittura identici («charactère d'opérations accessoires»). Lo stesso vale per la versione in lingua rumena («operațiuni accesorii») [e per la lingua italiana]. Così non è, tuttavia, per le versioni in lingua tedesca («Nebenumsatz» e «Hilfsumsatz») e in lingua inglese («ancillary transactions» e «incidental transactions»).

12 Sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 31), che cita la sentenza del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punto 76) e la sentenza dell'11 luglio 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punto 22).

13 Sentenza del 29 aprile 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punto 77).

44. Ai fini di una siffatta franchigia d'imposta, l'importo del presunto volume d'affari accessorio assume un'importanza decisiva. Sono del parere che operazioni immobiliari esenti, che ad esempio già superano di per sé per importo la soglia di esenzione di cui all'articolo 287, non possano mai essere qualificate come operazioni accessorie di una cosiddetta piccola impresa perché prive del carattere di esiguità.

45. L'idea posta a fondamento dell'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA mi sembra la seguente: la franchigia d'imposta di un'impresa esente per motivi di semplificazione amministrativa non dovrebbe venire meno a seguito di operazioni più o meno occasionali, in particolare operazioni immobiliari esenti esulanti dall'effettivo oggetto dell'impresa ed effettuate una tantum, che non influenzano in alcun modo l'importo del gettito fiscale.

46. Nella proposta della Commissione del 1973 si afferma che sono da escludere «le operazioni più o meno occasionali che possono perturbare, da un anno all'altro, il volume della cifra d'affari» e quelle che «non sono indicative della reale dimensione dell'impresa» [14]. Ciò è confermato dal secondo comma dell'articolo 288 della direttiva IVA, che esclude esplicitamente la cessione di beni strumentali dell'impresa dal calcolo della soglia del volume d'affari.

47. Ciò presumibilmente per evitare che nei rapporti tra soggetti passivi esenti (ossia le cosiddette piccole imprese) tali operazioni «eccezionali» diano luogo a una disparità di trattamento ai fini dell'IVA (una di esse rimane piccola impresa esente e l'altra perde tale status).

48. Un esempio potrebbe essere la locazione durevole del patrimonio privato. Se l'articolo 288, primo comma, punto 4, della direttiva IVA non escludesse questo fatturato dal calcolo, una determinata impresa dovrebbe assoggettare a imposta l'intero fatturato annuo derivante da questa sua altra attività. Per contro, un'impresa comparabile che non ceda in locazione un siffatto patrimonio privato potrebbe comunque continuare a beneficiare dell'esenzione. Tuttavia, l'uso più o meno occasionale di altri beni patrimoniali non ha alcuna influenza sullo status di base di «piccola impresa» in regime di concorrenza. Manca il nesso sufficiente con l'effettiva attività economica della cosiddetta piccola impresa. In ultima analisi, tuttavia, riconoscere un'operazione come accessoria è una questione di attribuzione [15].

49. A mio parere, quindi, la nozione di operazioni accessorie comprende solo le operazioni che non hanno un collegamento stretto con l'attività (effettivamente) imponibile del soggetto passivo. Questo collegamento è assente se esse 1) rappresentano atti eccezionali, una tantum, che esulano dall'effettivo oggetto dell'impresa o 2) non richiedono un uso estensivo di beni e servizi all'interno dell'impresa, ma devono essere considerate disgiunte da essa e, in ragione di ciò, hanno solo un carattere de minimis (in ipotesi, la locazione di esigua entità di patrimonio privato – v. paragrafo 44).

D. Applicazione al caso concreto

50. Nel caso di specie occorre pertanto chiarire se la locazione dell'immobile in cui il ricorrente opera come amministratore delle procedure d'insolvenza non abbia un collegamento stretto con la sua attività effettivamente imponibile.

51. Propendo a dubitare che sia così. Nel caso di specie, la locazione dell'immobile non è né occasionale né disgiunta dall'effettiva attività imponibile (di consulenza) del ricorrente. Da un lato, egli stesso utilizza l'immobile come sede legale per la sua attività imponibile di amministratore delle procedure d'insolvenza. Non sussiste quindi alcuna locazione indipendente dall'attività d'impresa.

14 Motivazioni relative all'articolo 25 (piccole imprese) a pag. 29 della proposta della Commissione del 20 giugno 1973, COM(73) 950 def.
15 Così già Stadie, H., in Rau/Dürrwächter, UStG, § 19 Nota 112 (aggiornato a: 183° fascicolo – luglio 2019)

52. In secondo luogo, stando al giudice del rinvio, il ricorrente cede in locazione l'immobile a una società di cui egli stesso è socio e amministratore e nella quale, inoltre, egli stesso svolge attività di consulente. Non si tratta di un atto una tantum tale da non perturbare il calcolo del volume d'affari annuo (v. paragrafo 45 supra). Piuttosto, esiste un forte collegamento (v. paragrafo 48 supra) con l'attività (di consulenza) del ricorrente che è effettivamente imponibile.

53. Pertanto, in linea con il punto di vista della Commissione e della Romania, in virtù dello stretto collegamento materiale e personale non è più possibile parlare nel caso di specie di un'attività de minimis esulante dall'effettiva attività economica del ricorrente (consulenza).

54. Tuttavia, la Corte è competente in primo luogo per l'interpretazione del diritto dell'Unione. L'applicazione dei principi interpretativi di cui sopra e la relativa attribuzione valutativa spettano al giudice nazionale.

V. Conclusione

55. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo quindi alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania):

La nozione di operazioni immobiliari aventi natura accessoria comprende tutte le operazioni esenti di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j), k) e l), della direttiva 2006/112/CE che non presentano un collegamento stretto con l'attività (effettivamente) imponibile dell'impresa e che sono di lieve entità, vale a dire che non superano, di per sé, la soglia di esenzione. Un siffatto collegamento è assente se esse rappresentano atti una tantum che esulano dall'effettivo oggetto dell'impresa o non richiedono un uso estensivo dei beni e dei servizi dell'impresa.