

Edizione provvisoria

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Quinta Sezione, a cinque giudici)

2 settembre 2026 ^(*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune dell’IVA – Cessioni di beni a titolo oneroso – Articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE – Prelievo di un bene di un’impresa trasferito a titolo gratuito o destinato a fini estranei all’impresa – Articolo 16 della direttiva 2006/112 – Trasferimento di una universalità totale o parziale di beni – Articolo 19 della direttiva 2006/112 – Conferimento di beni immobili edificati – Facoltà per gli Stati membri di escludere il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni dal campo di applicazione dell’IVA – Effetto diretto »

Nella causa T-413/25, [Peckeger] ⁽ⁱ⁾,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione del 28 maggio 2025, pervenuta in cancelleria il 10 giugno 2025, nel procedimento

F R

contro

Finanzamt Österreich,

IL TRIBUNALE (Quinta Sezione, a cinque giudici),

composto da M. Sampol Pucurull, presidente, T. Pynnä, J. Laitenberger, M. Stancu e W. Valasidis (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Martín y Pérez de Nanclares

cancelliere: V. Di Bucci

vista la trasmissione da parte della Corte della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale il 30 giugno 2025, in applicazione dell’articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea,

vista la materia di cui all’articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea e l’assenza di questioni indipendenti di interpretazione ai sensi dell’articolo 50 *ter*, secondo comma, di detto Statuto,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per F R, da M. Achatz e P. Pichler, in qualità di consulenti fiscali;
- per il governo austriaco, da J. Schmoll e G. Kunnert, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da P. Carlin e L. Hohenecker, 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 dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), nonché degli articoli 16 e 19 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di una controversia tra F R, un singolo che dirige un'impresa individuale, e il Finanzamt Österreich (ufficio delle imposte austriaco; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») in merito al trattamento di un conferimento di beni immobili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto giuridico

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi del considerando 8 della direttiva IVA:

«(...) il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie».

4 L'articolo 2 della direttiva IVA così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone quanto segue:

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

6 L'articolo 16 della direttiva IVA così dispone:

«È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando

detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni».

7 L'articolo 19 della direttiva IVA così dispone:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

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

Diritto austriaco

8 L'articolo 1 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 23 agosto 1994 (BGBl. 663/1994), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG 1994»), prevede quanto segue:

«1. All'imposta sulla cifra d'affari sono soggette le seguenti operazioni:

1) Le cessioni di beni e le altre prestazioni effettuate da un imprenditore a titolo oneroso all'interno del paese nel contesto della sua impresa (...)».

9 L'articolo 3 dell'UStG 1994 dispone quanto segue:

«(...)

2. È assimilato ad una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla sua impresa da parte di un imprenditore

- per fini estranei all'impresa,
- per l'uso del suo personale, eccetto piccoli omaggi, oppure,
- qualsiasi altro trasferimento a titolo gratuito per fini dell'impresa, eccetto regali di scarso valore e campioni.

L'imposizione ha luogo solo quando il bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una detrazione totale o parziale dell'IVA.

(...)».

10 L'articolo 6 dell'UStG 1994 è redatto nei seguenti termini:

«1. Nell'ambito delle operazioni ricadenti sotto l'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, sono esenti da imposta:

(...)

9) a) le operazioni relative a beni immobili ai sensi dell'articolo 2 della legge relativa all'imposta sull'acquisto di immobili del 1987; (...)

2. L'imprenditore può (...) considerare imponibile un'operazione esente ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, punto 9, lettera a) (...).

(...)».

11 L'articolo 12 dell'UStG 1994 dispone quanto segue:

«(...)

3. Sono esclusi dalla detrazione dell'imposta pagata a monte:

1) L'imposta dovuta per cessioni e importazioni di beni, nei limiti in cui l'imprenditore utilizzi tali beni per effettuare operazioni esenti;

(...)

10. Se, rispetto a un bene utilizzato o impiegato dall'imprenditore nella sua impresa come bene d'investimento, nei quattro anni solari successivi all'anno del primo impiego del bene variano le circostanze che erano determinanti ai fini della detrazione nell'anno solare del primo impiego (paragrafo 3), occorre effettuare una compensazione attraverso la rettifica della detrazione per ogni anno in cui si verifica la variazione stessa.

(...)

Quanto agli immobili ai sensi dell'articolo 2 della legge relativa all'imposta sugli acquisti di immobili (inclusi i costi da capitalizzare ed i costi per le grandi riparazioni) è applicabile, invece del periodo di quattro anni solari, un periodo di nove anni solari.

(...)».

12 L'articolo 12 dell'Umgründungssteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle trasformazioni societarie), del 30 dicembre 1991 (BGBl. 699/1991), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: l'«UmgrStG»), prevede quanto segue:

«1. Si configura un conferimento ai sensi della presente legge federale quando un'universalità di beni (paragrafo 2) è effettivamente trasferita ad un'entità cessionaria (paragrafo 3) sulla base di un contratto di conferimento scritto (contratto di conferimento in natura) e di un bilancio di conferimento (articolo 15) conformemente all'articolo 19. La condizione è che l'universalità di beni abbia da sola un valore di mercato positivo alla data del conferimento o, in ogni caso, alla data di conclusione del

contratto di conferimento In caso di dubbio, spetta al conferente provare il livello del valore di mercato positivo mediante una relazione motivata di un perito.

2. L'universalità di beni include solo

1) Le aziende e le parti di azienda che servono a generare reddito ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, punti da 1 a 3, della legge relativa all'imposta sul reddito del 1988, (...)

(...)

3. Le entità cessionarie possono essere:

1) Società di capitali o cooperative di mercato ed economiche illimitatamente soggette ad imposta (articolo 1, paragrafo 2, della legge del 1988 relativa all'imposta sulle società).

(...)»

13 L'articolo 22 dell'UmgrStG stabilisce quanto segue:

«(...)

3. I conferimenti ai sensi dell'articolo 12 non sono considerati operazioni imponibili ai sensi della legge sull'IVA del 1994; l'entità cessionaria subentra direttamente nella posizione giuridica del conferente ai fini dell'IVA

(...)».

14 L'articolo 2, dell'Einkommensteuergesetz 1988 (legge del 1988 relativa all'imposta sul reddito) del 7 luglio 1988 (BGBL. 400/1988), prevede quanto segue:

«(...)

3. All'imposta sul reddito sono assoggettati unicamente:

1) i redditi da attività agricole e forestali (articolo 21);

2) i redditi da lavoro autonomo (articolo 22);

3) i redditi da attività commerciali (articolo 23);

(...)

6) i redditi provenienti da locazione, affitto (articolo 28);

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 F R gestiva un'impresa individuale il cui patrimonio comprendeva diversi immobili dati in locazione; la locazione era soggetta all'IVA, e gli immobili davano diritto, a tale titolo, alla detrazione

dell'IVA a monte.

16 Con un contratto di conferimento in natura del 2007, F R ha conferito gli immobili menzionati al precedente punto 15, senza ricevere nuove quote sociali, ad una società a responsabilità limitata, la R GmbH, di cui era l'unico azionista e amministratore (in prosieguo: il «conferimento»). Successivamente, R ha continuato a dare in locazione gli immobili, e tale locazione rimaneva soggetta all'IVA.

17 Il contratto relativo al conferimento prevedeva che quest'ultimo fosse realizzato nell'ambito del regime previsto dall'UmgrStG, il che portava ad escludere qualsiasi imposizione all'IVA qualificando l'operazione come trasferimento di una universalità di beni, ai sensi dell'articolo 19 della direttiva IVA. F R ne ha tratto le conseguenze dichiarando che il conferimento non doveva essere considerato un'operazione imponibile.

18 Tuttavia, con decisione dell'8 giugno 2009, l'amministrazione finanziaria ha assoggettato il conferimento all'IVA per l'anno 2007, qualificandolo come scambio a fronte dell'attribuzione di quote. Essa ha ritenuto, al riguardo, che nessun conferimento di una universalità di beni potesse essere riconosciuto ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, e paragrafo 2, punto 1, dell'UmgrStG, per il motivo che il conferente esercitava un'attività di gestione patrimoniale, generando redditi da locazione e affitto, e non un'attività di locazione commerciale, generando redditi da attività commerciali, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della legge del 1988 relativa all'imposta sul reddito. Essa ha altresì proceduto alla rettifica delle corrispondenti detrazioni, sulla base dell'articolo 12, paragrafi 10 e 11, dell'UStG 1994, per il motivo che l'operazione realizzata sui beni immobili di cui trattasi era considerata esente da IVA senza diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte.

19 F R ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), il quale ha accolto tale ricorso solo per quanto riguarda l'importo della rettifica. Il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha dichiarato che non sussisteva alcuna universalità di beni che potesse essere conferita. Tuttavia, poiché la locazione dei beni immobili era soggetta all'IVA, esso ha ritenuto che il conferimento in natura dei beni immobili di cui trattasi alla società avesse modificato le circostanze che avevano determinato la detrazione dell'imposta pagata a monte, alla luce dell'articolo 12, paragrafi 10 e 11, dell'UStG 1994, per il motivo che il conferimento di cui trattasi non era soggetto all'IVA.

20 F R ha proposto un ricorso per cassazione (*Revision*) avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria).

21 Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto all'interpretazione che occorre dare a diverse disposizioni della direttiva IVA applicabili al procedimento principale.

22 In primo luogo, il giudice del rinvio si chiede se il conferimento in natura di un bene immobile a una società sia un'operazione soggetta all'IVA, per il motivo che esso costituisce o una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, o un prelievo del bene dall'impresa del soggetto passivo, assimilabile a una siffatta cessione, sulla base dell'articolo 16 della direttiva IVA. In secondo luogo, il giudice del rinvio si chiede se la norma prevista all'articolo 19 della direttiva IVA, secondo la quale, ai fini dell'IVA, non è intervenuta alcuna cessione

di beni al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo (in prosieguo: la «regola della non avvenuta cessione»), possa essere limitata da uno Stato membro alle situazioni in cui i beni trasferiti servono a realizzare talune categorie di redditi. In terzo luogo, esso si interroga sull'effetto diretto dell'articolo 19 della direttiva IVA.

23 Alla luce di tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il conferimento di beni immobili edificati da parte di un soggetto passivo, che sino a quel momento ha utilizzato tali beni immobili mediante locazione imponibile (che dà diritto a detrazione dell'imposta pagata a monte), ad una società di cui egli è socio unico (per cui per tale conferimento non vengono concesse quote sociali supplementari) debba essere considerato una cessione di beni effettuata a titolo oneroso.

2) In caso di risposta in senso negativo alla prima questione: se l'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'operazione di cui alla prima questione costituisce un prelievo, anteriore al conferimento, di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa.

3) Se l'articolo 19 della direttiva IVA osti a una disposizione nazionale che tratta il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni (aziende o parti di azienda) come se non vi fosse una cessione di beni solo in caso di ristrutturazione (che, ai sensi del diritto nazionale, sussiste solo qualora tali beni siano utilizzati per generare determinati tipi di reddito ai sensi della normativa nazionale in materia di imposta sul reddito).

4) Se l'articolo 19 della direttiva IVA abbia effetto diretto, di modo che un soggetto passivo possa invocare il principio della non avvenuta cessione dinanzi a un giudice nazionale nei confronti dell'autorità tributaria competente, qualora il legislatore nazionale abbia introdotto e mantenuto in vigore, prima dell'adesione dello Stato membro all'Unione europea, una normativa applicabile solo in determinati casi, ma non al patrimonio dell'impresa che serve a generare redditi da locazione e affitto (secondo normativa nazionale in materia di imposta sul reddito)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla terza questione

24 Con la sua terza questione, che occorre esaminare per prima, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 19 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che riserva la regola, prevista da tale articolo, secondo la quale nessuna cessione di beni è avvenuta al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo, ai soli conferimenti di taluni beni aziendali o di parti di azienda che servono a generare determinati tipi di redditi.

25 Si deve ricordare, anzitutto, che l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA prevede che gli Stati membri possano considerare che, in caso di trasferimento di una universalità totale o parziale di beni, non sia avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succeda al cedente. Ne consegue che, qualora uno Stato membro si sia avvalso di tale facoltà, il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non è considerato quale cessione di beni ai fini della direttiva IVA e, a norma dell'articolo 2 della stessa direttiva, non è soggetto all'IVA (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 20 e giurisprudenza citata).

26 In forza dell'articolo 19, secondo comma, della direttiva IVA, gli Stati membri possono escludere dall'applicazione della suddetta regola della non avvenuta cessione i trasferimenti di una universalità di beni a favore di un beneficiario, che non sia soggetto passivo ai sensi della direttiva in parola o che agisca quale soggetto passivo solo per una parte della sua attività, laddove ciò sia necessario per evitare distorsioni della concorrenza e per prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo.

27 Si deve considerare che l'articolo 19, secondo comma, della direttiva IVA precisa in maniera esaustiva le condizioni alle quali uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà prevista al primo comma può limitare l'applicazione della regola della non avvenuta cessione (v., in tal senso, e per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 21 e giurisprudenza citata).

28 Ne consegue che uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà conferitagli dall'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA deve applicare la regola della non avvenuta cessione a qualsiasi trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e non può quindi limitare l'applicazione della detta regola solo ad alcuni di detti trasferimenti, tranne che alle condizioni previste nel secondo comma di tale articolo (v., in tal senso, e per analogia, sentenza del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 31).

29 Tale interpretazione è conforme alla finalità della direttiva IVA, la quale mira a determinare in maniera uniforme e secondo norme dell'Unione la base imponibile dell'IVA. Infatti, la regola della non avvenuta cessione di cui all'articolo 19, primo comma, di tale direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione, che mira ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in tal senso, e per analogia, sentenza del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 32 e giurisprudenza citata).

30 Al fine di precisare la portata della regola della non avvenuta cessione, occorre esaminare l'articolo 19 della direttiva IVA alla luce del suo contesto e dell'obiettivo da esso perseguito (v., per analogia, sentenze del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punti 32 e 34, e del 10 novembre 2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 22).

31 Dal complesso formato dagli articoli da 14 a 19 della direttiva IVA risulta che l'articolo 19 di tale direttiva fa parte di un insieme di disposizioni volte a determinare le operazioni imponibili e le operazioni non imponibili.

32 L'esame del contesto dell'articolo 19 della direttiva IVA e dello scopo perseguito da tale disposizione rivela che quest'ultima è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i

trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato successivamente mediante detrazione dell'IVA versata a monte (v., in tal senso, e per analogia, sentenza del 10 novembre 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punto 23).

33 L'interpretazione della regola della non avvenuta cessione di cui al punto 28 della presente sentenza è, del resto, corroborata dal fatto che tale regola, prevista all'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA non può essere considerata una deroga a un obbligo fiscale che giustifichi un'interpretazione restrittiva. Infatti, essa trova applicazione solo nell'ipotesi in cui l'IVA che, se del caso, avrebbe gravato sull'operazione sia stata detraibile e implica, inoltre, che il beneficiario sia considerato succeduto al cedente nella prosecuzione dell'attività (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 29; v. anche, in tal senso e per analogia, sentenza del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 43).

34 Di conseguenza, l'ambito di applicazione della regola della non avvenuta cessione non può essere limitato al di là di quanto previsto dall'articolo 19, secondo comma, della direttiva IVA, al rischio di restringere indebitamente la portata del primo comma del medesimo articolo e di violare l'obiettivo generale perseguito da detta direttiva, ovvero garantire una determinazione uniforme della base imponibile dell'imposta, come espresso dal considerando 8 della direttiva IVA. Spetta al giudice del rinvio effettuare tale valutazione, in funzione delle circostanze proprie della controversia di cui è investito, in quanto le disposizioni nazionali limitano l'applicazione della regola della non avvenuta cessione ai trasferimenti di universalità di beni comprendenti imprese o parti di azienda che servono a generare determinati tipi di redditi.

35 Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 19 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che riserva la regola, prevista da tale articolo, secondo la quale al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo non è avvenuta alcuna cessione di beni, ai soli conferimenti di taluni beni aziendali o di parti di azienda che servono a generare determinati tipi di redditi, a meno che una siffatta restrizione sia giustificata da uno dei motivi previsti all'articolo 19, secondo comma, di tale direttiva.

Sulla quarta questione

36 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA sia dotato di effetto diretto, cosicché un soggetto passivo può invocare, dinanzi a un giudice nazionale, la regola secondo cui nessuna cessione di beni è avvenuta al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo, nei confronti dell'autorità tributaria competente, qualora il legislatore nazionale, prima dell'adesione dello Stato membro interessato all'Unione europea, abbia optato per l'applicazione di tale regola, ma ne abbia limitato l'ambito di applicazione a taluni casi precisi non contemplati dall'articolo 19, secondo comma, della direttiva IVA.

37 In via preliminare, occorre rilevare, da un lato, che, nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio ritenesse che l'applicazione restrittiva, risultante dalla normativa austriaca, dell'articolo 19 della

direttiva IVA, di cui alla terza questione sia giustificata alla luce del secondo comma di tale disposizione, la questione relativa all'effetto diretto di detta disposizione non si porrebbe.

38 Dall'altro lato, l'UStG 1994 è stato adottato nel 1994 e l'UmgrStG nel 1991. Ne consegue che la normativa nazionale relativa alla regola della non avvenuta cessione è anteriore all'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione nel 1995, fermo restando che non risulta che tale normativa sia coperta da una delle clausole di *standstill* previste dalla direttiva IVA, ciò che avrebbe consentito alla Repubblica d'Austria di mantenere un'interpretazione propria della regola della non avvenuta cessione.

39 Occorre poi ricordare che il principio dell'effetto diretto si applica alle direttive nella misura in cui queste vincolano gli Stati membri per quanto riguarda il risultato da raggiungere, e ciò anche quando esse lasciano loro un margine di discrezionalità quanto alle modalità di attuazione di talune delle loro disposizioni (v., in tal senso, sentenze del 19 gennaio 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punto 29; del 10 giugno 1982, Grendel, 255/81, EU:C:1982:225, punto 11, e del 22 febbraio 1984, Kloppenburg, 70/83, EU:C:1984:71, punti 3 e 14).

40 In particolare, risulta da una giurisprudenza costante che, qualora le disposizioni di una direttiva siano, per il loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere contro uno Stato membro dinanzi ai giudici nazionali. Ciò vale sia nel caso in cui lo Stato membro si sia astenuto dal recepire la direttiva entro i termini stabiliti, sia in quello in cui l'abbia recepita erroneamente (v., sentenza del 15 febbraio 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punto 13 e giurisprudenza citata).

41 Ciò vale in particolare nel caso in cui una disposizione, pur lasciando agli Stati membri un margine di discrezionalità, definisca nondimeno un quadro sufficientemente preciso e incondizionato per produrre un effetto diretto (v., in tal senso e per analogia, sentenze del 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punti 80 e 81, e del 28 giugno 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punti da 59 a 62).

42 Una disposizione del diritto dell'Unione è incondizionata se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua osservanza o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri. Essa è sufficientemente precisa quando l'obbligo da essa previsto è enunciato in termini non equivoci [v. sentenze del 1° luglio 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punto 45 e giurisprudenza citata, e dell'8 marzo 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effetto diretto), C-205/20, EU:C:2022:168, punto 18 e giurisprudenza citata].

43 Per quanto riguarda la prima condizione menzionata al punto 42 *supra*, è giocoforza constatare che l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA, nella parte in cui prevede che gli Stati membri possono considerare che, in occasione del trasferimento, a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società, di una universalità totale o parziale di beni, non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente, è sufficientemente preciso, in quanto

determina con chiarezza le condizioni alle quali un siffatto trasferimento non è considerato una cessione di beni ai fini della direttiva IVA.

44 Per quanto riguarda la seconda condizione, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che la facoltà, accordata agli Stati membri, di scegliere fra una molteplicità di mezzi possibili al fine di raggiungere il risultato prescritto da una direttiva non esclude la possibilità, per i singoli, di far valere dinanzi ai giudici nazionali i diritti il cui contenuto può essere determinato con precisione sufficiente, sulla base delle sole disposizioni della direttiva (v., in tal senso, sentenze del 19 novembre 1991, Francovich e a., C-6/90 e C-9/90, EU:C:1991:428, punto 17, e del 12 febbraio 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punto 61).

45 In particolare, il margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri da una disposizione, al fine di garantire la sua corretta e chiara applicazione e di impedire frodi, evasioni o abusi, non osta a che tale disposizione abbia carattere incondizionato. Inoltre, uno Stato membro non può opporre la circostanza che esso non ha adottato le disposizioni destinate ad applicare la regola di cui trattasi ad un contribuente in grado di provare che la propria situazione fiscale rientra effettivamente in uno dei casi previsti da una direttiva (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 17 luglio 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, punto 31 e giurisprudenza citata).

46 Lo stesso vale nel caso in cui il margine di discrezionalità conferito agli Stati membri da una disposizione della direttiva IVA al fine di limitare l'ambito di applicazione di tale disposizione sia stato utilizzato da uno Stato membro in modo contrario al diritto dell'Unione, poiché in tal caso la disposizione in questione ha carattere incondizionato.

47 L'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA ha quindi effetto diretto quando il margine di discrezionalità conferito dall'articolo 19, secondo comma, di tale direttiva, al fine di limitare la regola della non avvenuta cessione prevista dal primo comma, è stato utilizzato da uno Stato membro in modo contrario al diritto dell'Unione. Pertanto, uno Stato membro che abbia limitato, in violazione dell'articolo 19 della direttiva IVA, l'ambito di applicazione della regola della non avvenuta cessione non può opporre tale restrizione a un soggetto passivo che sia in grado di provare che la propria operazione rientra effettivamente in un trasferimento di universalità totale o parziale di beni ai sensi di tale disposizione.

48 Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che l'articolo 19, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso è dotato di effetto diretto, cosicché un soggetto passivo può invocare, dinanzi a un giudice nazionale, la regola secondo la quale al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo non è avvenuta alcuna cessione di beni, nei confronti dell'autorità tributaria competente, qualora il legislatore nazionale, prima dell'adesione dello Stato membro interessato all'Unione, abbia optato per l'applicazione di tale regola, ma ne abbia limitato l'ambito di applicazione a taluni casi precisi non rientranti nell'articolo 19, secondo comma, di detta direttiva.

Sulla prima questione

49 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il conferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni immobili edificati in quali sono stati oggetto di una locazione assoggettata ad IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che gli sia attribuita alcuna nuova quota come corrispettivo di tale conferimento, debba essere considerato una cessione di beni a titolo oneroso.

50 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA include, tra le operazioni soggette all'IVA, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

51 Quanto alla condizione legata al carattere oneroso della cessione, occorre ricordare che una cessione di beni è effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, soltanto quando tra l'alienante e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dall'alienante costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto (sentenze del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punto 26, e del 21 novembre 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punto 32).

52 Orbene, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, risulta che il rapporto giuridico esistente tra, da un lato, un soggetto passivo come F R, che in forza di un contratto di conferimento in natura ha trasferito la proprietà dei beni immobili di cui trattasi a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza percepire alcun controvalore effettivo e, dall'altro, tale impresa, non implica prestazioni reciproche ai sensi della giurisprudenza richiamata al precedente punto 51.

53 Ne consegue che il conferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni immobili edificati, dati in locazione con applicazione dell'IVA a un'impresa di cui è socio unico, senza che gli sia attribuita alcuna nuova quota sociale in cambio, non costituisce una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

54 Alla luce delle considerazioni che precedono occorre rispondere alla prima questione, dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il conferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni immobili edificati i quali sono stati oggetto di una locazione assoggettata a IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che gli sia attribuita alcuna nuova quota come corrispettivo di tale conferimento, non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso.

Sulla seconda questione

55 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il conferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni immobili edificati oggetto di una locazione soggetta all'IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che gli sia attribuita alcuna nuova quota come corrispettivo di tale conferimento, costituisce un prelievo di un bene, che egli trasferisce a titolo gratuito o, più in generale, che destina a fini estranei alla sua impresa, assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

56 L'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA prevede che è assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

57 Dagli elementi sottoposti al Tribunale risulta che, nel caso di specie, da un lato, il conferimento di beni immobili edificati effettuato da un soggetto passivo che ne aveva fatto un uso soggetto all'IVA mediante locazione è stato effettuato a titolo gratuito, per cui la condizione relativa al carattere gratuito dell'operazione è soddisfatta.

58 Dall'altro lato, il ricorrente nel procedimento principale ha proceduto a una detrazione dell'IVA pagata a monte relativa ai beni immobili di cui trattasi, cosicché la condizione relativa all'esistenza di un diritto a una detrazione totale o parziale dell'IVA a favore di tale soggetto passivo risulta soddisfatta.

59 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che costituisce un prelievo, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa che egli trasferisce a titolo gratuito o, più in generale, che egli destina a fini estranei alla sua impresa, ai sensi di tale disposizione, assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, il conferimento di beni immobili edificati i quali erano stati oggetto di una locazione soggetta all'IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che nessuna nuova quota gli sia attribuita come corrispettivo di tale conferimento.

Sulle spese

60 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 al Tribunale non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Quinta Sezione, a cinque giudici)

dichiara:

1) L'articolo 19 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

deve essere interpretato nel senso che:

esso osta a una normativa nazionale che riserva la regola, prevista da tale articolo, secondo la quale al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo non è avvenuta alcuna cessione di beni, ai soli conferimenti di taluni beni aziendali o di parti di azienda che servono a generare determinati tipi di redditi, a meno che una siffatta

restrizione sia giustificata da uno dei motivi previsti all'articolo 19, secondo comma, di tale direttiva.

2) L'articolo 19, primo comma, della direttiva 2006/112

deve essere interpretato nel senso che:

esso è dotato di effetto diretto, cosicché un soggetto passivo può invocare, dinanzi a un giudice nazionale, la regola secondo la quale al momento del trasferimento di una universalità totale o parziale di beni a un soggetto passivo non è avvenuta alcuna cessione di beni, nei confronti dell'autorità tributaria competente, qualora il legislatore nazionale, prima dell'adesione dello Stato membro interessato all'Unione, abbia optato per l'applicazione di tale regola, ma ne abbia limitato l'ambito di applicazione a taluni casi precisi non rientranti nell'articolo 19, secondo comma, di detta direttiva.

3) L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112

deve essere interpretato nel senso che:

il conferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni immobili edificati i quali sono stati oggetto di una locazione assoggettata a IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che gli sia attribuita alcuna nuova quota come corrispettivo di tale conferimento, non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso.

4) L'articolo 16, primo comma, della direttiva 2006/112

deve essere interpretato nel senso che:

costituisce un prelievo, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa che egli trasferisce a titolo gratuito o, più in generale, che egli destina a fini estranei alla sua impresa, ai sensi di tale disposizione, assimilabile a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, il conferimento di beni immobili edificati i quali erano stati oggetto di una locazione soggetta all'IVA che dà diritto a detrazione, a favore di un'impresa di cui è socio unico, senza che nessuna nuova quota gli sia attribuita come corrispettivo di tale conferimento.

Sampol Pucurull
Stancu

Pynnä

Laitenberger
Valasidis

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 2 settembre 2026.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.

i Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento.