

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

10 luglio 2014

«Fiscalità – IVA – Direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c) – Articolo 19 – Detrazione dell’imposta assolta a monte – Operazioni di leasing – Beni e servizi a uso misto – Regola della determinazione dell’importo della detrazione dell’IVA da operare – Regime derogatorio – Presupposti»

Nella causa C-183/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), con decisione del 16 gennaio 2013, pervenuta in cancelleria il 12 aprile 2013, nel procedimento

Fazenda Pública

contro

Banco Mais SA,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, K. Lenaerts, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Quarta Sezione, M. Safjan, J. Malenovský (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 6 marzo 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes e R. Laires, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, da J. Heliskoski, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, da J. Beeko e V. Kaye, in qualità di agenti; assistite da O. Thomas e R. Hill, barristers;
- per la Commissione europea, da M. Afonso e C. Soulay, 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 17 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, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Fazenda Pública (Erario) e la Banco Mais SA, (in prosieguo: la «Banco Mais»), società di leasing, in merito al metodo da utilizzare per determinare l'importo detraibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta o assolta all'acquisto di beni e servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione ed operazioni che non danno diritto a detrazione (in prosieguo: i «beni e servizi a uso misto»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», ai suoi paragrafi 2 e 5, dispone quanto segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'[IVA] dovut[a] o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;
- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;
- e) prevedere che non si tenga conto dell'[IVA] che non può essere detratta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

4 L'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di [detrazione]» è così formulato:

«Il prorata di [detrazione] previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

- al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,
- al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione]. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore».

Il diritto portoghese

5 L'articolo 23 del codice dell'imposta sul valore aggiunto (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), nella sua versione applicabile all'esercizio fiscale 2004 (in prosieguo: il «CIVA»), dispone quanto segue:

«1. Qualora il contribuente, nell'esercizio della propria attività, effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali sia parzialmente escluso il diritto alla detrazione, l'imposta corrisposta sugli acquisti è detraibile solamente in ragione della percentuale corrispondente all'importo annuale delle operazioni che prevedono il diritto alla detrazione.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo precedente, il soggetto passivo può operare la detrazione a seconda della destinazione reale della totalità o di parte dei beni o servizi utilizzati, a condizione di informarne previamente la direzione generale delle imposte dirette e indirette, ferma restando la possibilità che quest'ultima gli imponga condizioni speciali o faccia cessare tale procedimento nel caso in cui vengano accertate rilevanti distorsioni nell'imposizione.

3. L'amministrazione fiscale può obbligare il soggetto passivo ad agire conformemente al paragrafo precedente:

- a) quando il contribuente esercita attività economiche distinte;
- b) quando l'applicazione del procedimento di cui al paragrafo 1 comporta distorsioni rilevanti nell'imposizione.

4. La percentuale di detrazione specifica di cui al precedente paragrafo 1 risulta da una frazione composta, al numeratore, dall'importo annuale, al netto dell'imposta, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che prevedono il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 e dell'articolo 20, paragrafo 1, nonché, al denominatore, dall'importo annuale, al netto dell'imposta, di tutte le operazioni effettuate dal contribuente, ivi comprese le operazioni esenti ovvero esulanti dalla sfera di applicazione dell'imposta, segnatamente le sovvenzioni non assoggettate all'imposta che non costituiscano sovvenzioni di impianti.

5. Tuttavia, nel calcolo precedente non sono considerate le cessioni di beni dell'attivo immobilizzato strumentali all'attività dell'impresa nonché le operazioni immobiliari o finanziarie che presentino carattere accessorio rispetto all'attività svolta dal contribuente.

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 6 La Banco Mais è una banca che esercita attività di leasing nel settore automobilistico, nonché altre attività finanziarie.
- 7 Dagli atti di causa di cui dispone la Corte, risulta che, nell'esercizio di tali attività, la Banco Mais esegue sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non danno tale diritto. In tale contesto, la Banco Mais fa uso di beni e servizi destinati esclusivamente all'una o all'altra di tali categorie di operazioni, nonché beni e servizi ad uso misto, per il conseguimento dei quali è tenuta al pagamento dell'IVA.
- 8 Per l'esercizio fiscale del 2004, la Banco Mais ha integralmente detratto l'IVA pagata all'acquisto dei beni e dei servizi utilizzati esclusivamente al fine di realizzare operazioni che danno diritto a detrazione, tra le quali ricadevano gli acquisti di autoveicoli necessari all'attività di leasing esercitata da detta banca.
- 9 Per quanto riguarda i beni e servizi ad uso misto, la Banco Mais ha calcolato il suo pro rata di detrazione sulla base di una frazione avente, al numeratore, le retribuzioni percepite per le operazioni finanziarie che danno diritto a detrazione, alle quali è stato sommato il fatturato derivante dalle operazioni di leasing che danno diritto a detrazione e, al denominatore, le retribuzioni percepite per tutte le operazioni finanziarie, alle quali è stato sommato il fatturato derivante da tutte le operazioni di leasing. In pratica, questo ha indotto la Banco Mais a ritenere che il 39% dell'IVA dovuta o versata su tali beni e servizi fosse detraibile.

- 10 In esito ad un controllo fiscale operato nel corso del 2007 e relativo all'esercizio fiscale 2004, la Banco Mais è stata assoggettata, con decisione della Fazenda Pública del 7 febbraio 2008, al pagamento di una liquidazione supplementare dell'IVA e di interessi compensativi, in base al rilievo secondo cui il metodo adottato da tale società per determinare il suo diritto alla detrazione aveva portato ad una rilevante distorsione nella determinazione dell'importo dell'imposta dovuta.
- 11 In tale decisione, la Fazenda Pública non ha messo in discussione la possibilità, per la Banco Mais, di calcolare il suo pro rata di detrazione, per quanto riguarda le sue operazioni di credito diverse dal leasing, riferendosi, in sostanza, alla parte delle retribuzioni percepite relativa a operazioni che danno diritto a detrazione. Per contro, ha ritenuto, quanto alle operazioni di leasing, che dal fatto di aver utilizzato quale criterio la parte del fatturato derivante da operazioni che danno diritto a detrazione, senza escludere da tale fatturato la parte del canone percepito che compensa il costo di acquisto degli autoveicoli, era conseguita la falsificazione del calcolo del pro rata di detrazione.
- 12 Con ricorso proposto il 6 maggio 2008, la Banco Mais contestava, dinanzi al tribunal tributário de Lisboa, la decisione della Fazenda Pública del 7 febbraio 2008.
- 13 Detto giudice accoglieva il ricorso proposto dalla Banco Mais, in base al rilievo secondo cui l'amministrazione tributaria avrebbe compiuto un'interpretazione contra legem dell'articolo 23, paragrafo 4, del CIVA, ove tale disposizione stabiliva, senza prevedere un'eccezione per quanto riguarda le attività di leasing, che il pro rata da impiegare per i beni e servizi a uso misto dovesse essere calcolato con riferimento alla parte del fatturato relativa alle operazioni che danno diritto a detrazione. Conformemente a tale disposizione, la Banco Mais avrebbe dovuto essere autorizzata a tener conto di tutti i canoni versati dagli utilizzatori.
- 14 La Fazenda Pública ha impugnato, dinanzi al giudice del rinvio, la decisione emessa in primo grado, facendo valere, in sostanza, che la controversia verte non sull'interpretazione del paragrafo 4 dell'articolo 23 del CIVA, che esplicita la regola della detrazione prevista dal paragrafo 1 di tale articolo, ma sulla possibilità, per l'amministrazione, di esigere da parte di un soggetto passivo che determini la portata del uso diritto alla detrazione secondo la destinazione dei beni e servizi in questione al fine di porre rimedio ad una rilevante distorsione nell'imposizione. Infatti, il metodo adottato dalla Banco Mais, che consisteva nel far figurare, al numeratore e al denominatore della frazione utilizzata per fissare il suo pro rata di detrazione, la totalità dei canoni versati dai clienti nel contesto del loro contratto di leasing, sfocerebbe in una siffatta distorsione dal momento che, segnatamente, la parte dei canoni che compensa l'acquisto degli autoveicoli non rifletterebbe la parte reale delle spese relative ai beni e ai servizi a uso misto che può essere imputata alle operazioni soggette a imposta.
- 15 Ciò premesso, il Supremo Tribunal Administrativo decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se in un contratto di leasing finanziario il canone pagato dal cliente, che è costituito dall'ammortamento finanziario, dagli interessi e da altri oneri, debba o meno includersi, nella sua piena accezione, nel denominatore del pro rata o se, al contrario, debbano

essere presi in considerazione unicamente gli interessi, dato che questi costituiscono la remunerazione, il profitto che l'attività bancaria ottiene con il contratto di leasing».

Sulla questione pregiudiziale

- 16 Dagli atti di causa di cui dispone la Corte risulta che la controversia principale verte sulla legittimità della decisione della Fazenda Pública di ricalcolare il diritto alla detrazione della Banco Mais quanto ai beni e servizi a uso misto, in applicazione del regime di detrazione previsto dall'articolo 23, paragrafo 2, del CIVA.
- 17 Orbene, secondo quest'ultima disposizione, letta in combinato disposto con l'articolo 23, paragrafo 3, del CIVA, nell'ipotesi di distorsioni rilevanti nell'imposizione, il soggetto passivo può essere obbligato ad effettuare la detrazione dell'IVA in funzione della destinazione reale della totalità o di parte dei beni o servizi utilizzati.
- 18 In tal senso, detta disposizione riprende, in sostanza, la regola della determinazione del diritto alla detrazione prevista dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva, che costituisce una disposizione di natura derogatoria rispetto alla regola prevista dagli articoli 17, paragrafo 5, primo comma, e 19, paragrafo 1, di detta direttiva.
- 19 Conseguentemente, occorre considerare, come confermato dal governo portoghese all'udienza, l'articolo 23, paragrafo 2, del CIVA come una trasposizione, nel diritto interno dello Stato membro interessato, dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva.
- 20 Ciò premesso, occorre intendere la questione sollevata nel senso che essa verte, in sostanza, sul punto se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva va interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, obblighi una banca che svolge, segnatamente, attività di leasing, a far figurare, al numeratore e al denominatore della frazione intesa a fissare un solo e unico pro rata di detrazione per tutti i suoi beni e servizi a uso misto, la sola parte dei canoni che versano i clienti nel contesto dei loro contratti di leasing che corrisponde agli interessi.
- 21 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, punto 34).
- 22 Nella specie, l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva prevede che uno Stato membro possa autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione dell'IVA in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi.
- 23 In considerazione del tenore letterale di tale disposizione, uno Stato membro può prevedere un regime di detrazione che tenga conto della particolare destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi interessati.

- 24 In assenza di qualsivoglia altra indicazione, nella sesta direttiva, quanto alle regole applicabili in tale contesto, spetta agli Stati membri la loro determinazione (v., in tal senso, sentenze Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punto 25, e Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punto 31).
- 25 Infatti, da una parte, come risulta chiaramente dalla formulazione degli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, quest'ultima disposizione rinvia solo al pro rata di detrazione di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva, e stabilisce così una regola dettagliata di calcolo solo per il pro rata cui si riferisce detto articolo 17, paragrafo 5, primo comma (v., in tal senso, sentenza Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punto 22).
- 26 D'altra parte, mentre il secondo comma dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva prevede che tale regola di calcolo si applichi a tutti i beni e servizi a uso misto acquistati da un soggetto passivo, il suo terzo comma, che contiene parimenti la disposizione di cui alla lettera c), inizia con l'espressione «tuttavia», che implica l'esistenza di deroghe a detta regola (sentenza Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punto 23).
- 27 Tuttavia, nell'esercizio della facoltà, offerta dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva, di derogare alla regola di calcolo prevista da tale direttiva, ogni Stato membro deve tener conto della finalità e dell'economia della direttiva stessa, nonché dei principi su cui si fonda il sistema comune di IVA (sentenze BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punto 22, e Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, punto 52).
- 28 Al riguardo, la Corte ha ricordato che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di IVA deve garantire, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punto 15).
- 29 La Corte ha peraltro statuito che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva è inteso a consentire agli Stati membri di tener conto delle caratteristiche specifiche proprie di talune attività dei soggetti passivi, al fine di pervenire a risultati più precisi nella determinazione della portata del diritto alla detrazione (v., in tal senso, sentenze Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punto 24, e BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punti 23 e 24).
- 30 Risulta dalle suesposte considerazioni che, alla luce, in primo luogo, del disposto dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva, in secondo luogo, del contesto nel quale si colloca tale disposizione, in terzo luogo, dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità e, in quarto luogo, della finalità dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva, che ogni Stato membro che eserciti la facoltà prevista dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva, deve far sì che le modalità di calcolo del diritto alla detrazione consentano di stabilire con la massima precisione la parte di IVA relativa ad operazioni che danno diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punto 23).

- 31 Infatti, il principio di neutralità, inerente al sistema comune di IVA, impone che le modalità di calcolo della detrazione riflettano oggettivamente la parte reale delle spese causate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a operazioni che danno diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 37).
- 32 A tal fine, la sesta direttiva non osta a che gli Stati membri applichino, per una determinata operazione, un metodo o un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul fatturato, subordinatamente alla condizione che tale metodo garantisca una determinazione del pro rata di detrazione dell'IVA versata a monte più precisa di quella risultante dall'applicazione del metodo fondato sul fatturato (v., in tal senso, sentenza *BLC Baumarkt*, EU:C:2012:689, punto 24).
- 33 Al riguardo, occorre rilevare che, se la realizzazione, da parte di una banca, di operazioni di leasing per il settore automobilistico come quelle oggetto del procedimento principale può richiedere l'uso di taluni beni o servizi a uso misto, come edifici, consumo di energia elettrica o taluni servizi trasversali, tale uso è per lo più causato, innanzitutto, dal finanziamento e dalla gestione dei contratti conclusi dai concedenti con i loro clienti e non dalla messa a disposizione degli autoveicoli. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale è il caso che ricorre nel procedimento principale.
- 34 Orbene, in tale contesto, il calcolo del diritto a detrazione con l'applicazione del metodo fondato sul fatturato, che tiene conto degli importi relativi alla parte dei canoni che versano i clienti e che sono intesi a compensare la messa a disposizione degli autoveicoli porta a determinare un pro rata di detrazione dell'IVA pagata a monte meno preciso di quello risultante dal metodo applicato dalla Fazenda Pública, fondato sulla sola parte dei canoni corrispondente agli interessi che costituiscono il corrispettivo dei costi attinenti al finanziamento e alla gestione dei contratti gestiti dal concedente, in quanto quest'ultime due attività danno luogo alla parte essenziale dell'uso dei beni e servizi a uso misto al fine di realizzare operazioni di leasing nel settore automobilistico.
- 35 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata affermando che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva va interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, obblighi una banca che svolge, segnatamente, attività di leasing, a far figurare, al numeratore e al denominatore della frazione intesa a fissare un solo e unico pro rata di detrazione per tutti i suoi beni e servizi a uso misto, la sola parte dei canoni che i clienti versano nel contesto dei loro contratti di leasing corrispondente agli interessi, ove l'uso di tali beni e servizi è per lo più causato dal finanziamento e dalla gestione di detti contratti, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

- 36 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), 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, va interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, obblighi una banca che svolge, segnatamente, attività di leasing, a far figurare, al numeratore e al denominatore della frazione intesa a fissare un solo e unico pro rata di detrazione per tutti i suoi beni e servizi a uso misto, la sola parte dei canoni che i clienti versano nel contesto dei loro contratti di leasing corrispondente agli interessi, ove l'uso di tali beni e servizi è per lo più causato dal finanziamento e dalla gestione di detti contratti, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare.