

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

6 settembre 2012

«IVA – Sesta direttiva – Articoli 17, paragrafo 2, e 19 – Detrazioni – Imposta dovuta o assolta per servizi acquistati da una holding – Servizi che presentano un nesso diretto, immediato e inequivocabile con operazioni tassate a valle»

Nella causa C-496/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Central Administrativo Sul (Portogallo), con decisione 20 settembre 2011, pervenuta in cancelleria il 26 settembre 2011, nel procedimento

Portugal Telecom SGPS, SA

contro

Fazenda Pública,

con l'intervento di:

Ministério Público,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. U. Lõhmus, presidente di sezione, dai sigg. A. Ó Caoimh, e C. G. Fernlund (relatore),
giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Portugal Telecom SGPS SA, da A. Gonçalves Ferreira, avvocato;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. Guerra e Andrade, 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, paragrafo 2, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2) Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Portugal Telecom SGPS SA (in prosieguo: la «Portugal Telecom») e la Fazenda Pública in merito al metodo da utilizzare per determinare l'importo detraibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta dalla Portugal Telecom.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3) Ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

4) L'articolo 4 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

5) L'articolo 11 della sesta direttiva determina il valore imponibile come segue:

«A. All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle letter[e] b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

(...».

6) L'articolo 17 della sesta direttiva fissa le regole relative all'origine e alla portata del diritto a detrazione e prevede, segnatamente, quanto segue:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

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

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per le merci che gli sono o gli saranno fornite 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 pro-rata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto pro-rata 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 pro-rata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

b) obbligare il soggetto passivo a determinare un pro-rata 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.

(...».

7) L'articolo 19 della sesta direttiva fissa le regole di calcolo del pro-rata di detrazione come segue:

«1. Il pro-rata 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 della cifra d'affari annua, 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).

2. Il pro-rata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore.

(...)

3. Il pro-rata applicabile in via provvisoria per un anno è quello calcolato sulla base delle operazioni dell'anno precedente. In mancanza di tali operazioni di riferimento o qualora il loro ammontare sia irrilevante, il pro-rata è valutato a titolo provvisorio, sotto il controllo delle autorità fiscali, dal soggetto passivo in base alle sue previsioni. Tuttavia, gli Stati membri possono mantenere in vigore le proprie disposizioni vigenti.

La fissazione del pro-rata definito, che è determinato per ogni anno durante l'anno successivo, comporta la rettifica delle [detrazioni] effettuate in base al pro-rata applicato in via provvisoria».

La normativa portoghese

Il Codice dell'imposta sul valore aggiunto

8) L'articolo 1 del Código do imposto sobre o valor acrescentado (Codice IVA, in prosieguo: il «CIVA») fissa la base imponibile IVA. Gli articoli 3 e 6 di tale codice prevedono alcuni casi di non imposizione.

9) L'articolo 9 del CIVA prevede, da parte sua, che siano esenti dall'imposta, segnatamente:

«(...)

28. Le seguenti operazioni bancarie e finanziarie:

(...)

f) le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la mera custodia e l'amministrazione o gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci.

(...)).

10) L'articolo 23 del CIVA, nella versione vigente per l'esercizio di cui è causa (l'anno 2000), prevedeva 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 finanziaria 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.

6. Il pro-rata di detrazione calcolato provvisoriamente, sulla base dell'importo delle operazioni effettuate l'anno precedente, è rettificato conformemente ai valori dell'anno al quale si riferisce, il che comporta la

corrispondente regolarizzazione delle detrazioni operate, che dovrà risultare nella dichiarazione dell'ultimo periodo dell'anno in questione.

7. I soggetti passivi che avviano l'attività o la modificano sostanzialmente possono operare la detrazione dell'imposta in base ad un pro-rata stimato provvisoriamente, che deve essere inserito nelle dichiarazioni di cui agli articoli 30 e 31.

8. Ai fini della determinazione del pro-rata di detrazione, il quoziente della frazione è arrotondato al centesimo superiore.

9. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo, il Ministro delle finanze e della programmazione può, per talune attività, considerare come inesistenti le operazioni che danno diritto a detrazione o quelle che non conferiscono tale diritto, in quanto esse costituiscano una parte insignificante dell'importo totale della cifra d'affari e la procedura prevista dai paragrafi 2 e 3 si dimostri impraticabile».

La normativa nazionale sulle holding

11) Le sociedades gestoras de participações sociais (in prosieguo: le «SGPS») sono holding disciplinate, in Portogallo, dal decreto legge n. 495/88 del 30 dicembre 1988 (Diário da República I, serie A, n. 301, del 30 dicembre 1988), modificato dal decreto legge n. 318/94, del 24 dicembre 1994 (Diário da República I, serie A, n. 296, del 24 dicembre 1994, in prosieguo: il «decreto legge n. 495/88»).

12) L'articolo 1 del decreto legge n. 495/88 così prevede:

«1. (...) le SGPS hanno come oggetto sociale unico la gestione della partecipazioni di altre imprese, quale forma indiretta di esercizio di attività economiche.

2. Ai fini del presente decreto legge, si considera la partecipazione in una società come una forma indiretta di esercizio dell'attività economica di quest'ultima se essa è meramente occasionale e verte almeno sul 10% del capitale sociale, con diritto di voto, direttamente o mediante quote di altre società nelle quali la SGPS occupa una posizione dominante.

(...)».

13) Conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, del decreto legge n. 495/88, le SGPS sono autorizzate a fornire servizi tecnici di amministrazione e di gestione a tutte o alcune delle imprese in cui detengono una partecipazione almeno del 10% del capitale, con diritto di voto, o eccezionalmente alle imprese in cui detengono una partecipazione almeno del 10%, con diritto di voto, o con cui hanno concluso un «contratto di subordinazione».

14) L'articolo 4, paragrafo 2, del decreto legge n. 495/88 prevede che la fornitura di servizi sarà oggetto di un contratto scritto, in cui sarà precisato il relativo corrispettivo, che non potrà essere superiore al valore di mercato.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15) La Portugal Telecom è una SGPS che fornisce servizi tecnici di amministrazione e gestione a società nelle quali detiene una quota del capitale sociale.

16) Nel contesto di tali operazioni, la Portugal Telecom ha acquistato, con assoggettamento a IVA, determinati servizi prestati da consulenti. Essa ha poi fatturato tali servizi alle proprie società controllate allo stesso prezzo di acquisto, oltre IVA.

17) Nell'esercizio fiscale 2000, la Portugal Telecom ha detratto integralmente l'IVA sostenuta dall'IVA ripercossa, ritenendo che le operazioni tassate, vale a dire i servizi tecnici di amministrazione e di gestione, ricadessero oggettivamente nell'uso dei relativi servizi acquistati.

18) In esito a un controllo da essa effettuato, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che la Portugal Telecom non potesse procedere alla detrazione integrale dell'IVA applicata ai servizi acquistati a monte, ma che dovesse farsi ricorso al metodo della detrazione pro-rata. Conseguentemente, ha notificato alla Portugal Telecom un avviso di accertamento fissando la percentuale detraibile dell'IVA assolta a monte a circa il 25%.

19) La Portugal Telecom ha proposto ricorso avverso tale avviso di accertamento dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal (Tribunale amministrativo e fiscale) di Lisbona. Detto giudice ha essenzialmente respinto il ricorso argomentando, in sostanza, che lo scopo fondamentale delle SGPS consiste nella realizzazione di operazioni esenti. Nella misura in cui, oltre a tali operazioni, sia possibile ammettere la realizzazione, a titolo accessorio, di attività di prestazioni di servizi tecnici di amministrazione e di gestione a favore di tutte o di talune delle società di cui esse detengano una quota di capitale, e assoggettate a IVA, detto giudice ha ritenuto che le prestazioni di servizi tecnici di amministrazione e di gestione siano indissociabili dalla gestione delle partecipazioni societarie. Conseguentemente, ha statuito che il metodo da utilizzare per determinare l'importo dell'IVA detraibile è il metodo della detrazione pro-rata.

20) La Portugal Telecom ha impugnato la decisione in primo grado dinanzi al Tribunal Central Administrativo Sul. A sostegno del ricorso, ha fatto valere che la motivazione in diritto della sentenza in primo grado viola al contempo la normativa nazionale in materia di IVA e l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

21) Nella misura in cui le operazioni imponibili svolte dalla Portugal Telecom rispetto alle partecipazioni societarie da essa detenute costituiscono, a suo avviso, prestazioni di servizi che hanno un nesso diretto e

immediato con i servizi acquistati ai fini della loro prestazione, la società medesima ritiene di poter detrarre la totalità dell'imposta versata all'atto degli acquisti mediante il metodo della destinazione effettiva.

22) È in tale contesto che il Tribunal Central Administrativo Sul ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la corretta interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva (...) osti a che l'amministrazione finanziaria portoghese imponga alla ricorrente – una holding – l'utilizzazione del metodo di detrazione del pro-rata per la totalità dell'IVA prelevata sui suoi inputs, per il fatto che il suo oggetto sociale principale è la gestione di partecipazioni sociali di altre società, anche qualora tali inputs (servizi acquistati) presentino un nesso diretto, immediato e inequivocabile con le operazioni tassate – prestazioni di servizi – realizzate a valle, nell'ambito di un'attività secondaria, legalmente consentita, di prestazioni di servizi tecnici di gestione.

2) Se un soggetto qualificato come holding debitore dell'IVA sull'acquisto di beni e servizi i quali siano, in seguito, totalmente addebitati, con applicazione dell'IVA, alle proprie società partecipate, ove dette operazioni presentino un carattere accessorio – prestazione di servizi tecnici di amministrazione e gestione – rispetto all'attività principale svolta – gestione di partecipazioni sociali – possa detrarre la totalità dell'imposta assoluta su quegli acquisti, applicando il metodo di detrazione della destinazione effettiva, previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

23) Il governo portoghese deduce, in via principale, l'irricevibilità della domanda di decisione pregiudiziale.

24) Detto governo fa valere che il giudice del rinvio non avrebbe identificato con precisione la norma di diritto nazionale oggetto della causa principale. Tale giudice si limiterebbe a menzionare gli articoli 20 e 23 del CIVA, ove la prima di tali disposizioni è stata oggetto di diverse versioni e la seconda disciplina un gran numero di questioni relative alle detrazioni dell'IVA. Peraltro, la decisione di rinvio non comporterebbe alcuna indicazione precisa quanto alla normativa nazionale relativa alle holding.

25) Orbene, ancorché la Corte possa, nel contesto della cooperazione giudiziaria instaurata dall'articolo 267 TFUE, fornire al giudice nazionale, prendendo le mosse dagli atti di causa, gli elementi interpretativi che ritiene utili nella valutazione degli effetti delle disposizioni del diritto dell'Unione, nessun passo della decisione di rinvio comporterebbe un'indicazione precisa, anche succinta, quanto alle disposizioni di diritto interno portoghese oggetto della causa principale.

26) Conseguentemente, secondo il governo portoghese, le lacune rilevate nella decisione di rinvio non consentono alla Corte di rispondere in modo utile.

27) Al riguardo, quanto alle informazioni che devono essere fornite alla Corte nell'ambito di una decisione di rinvio, queste non servono solo a consentire alla Corte di dare risposte utili al giudice del rinvio. A tal fine, è necessario che il giudice nazionale definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v., in tal senso, sentenze del 31 marzo 2011, Schröder, C-450/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 18, e del 16 febbraio 2012, Varzim Sol, C-25/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30).

28) Nella specie, la decisione di rinvio espone che, quanto alla detrazione dell'IVA assolta a monte dalla ricorrente nella causa principale, l'amministrazione finanziaria impone il metodo del pro-rata previsto dall'articolo 23, paragrafo 1, del CIVA, mentre la ricorrente sostiene di poter utilizzare il metodo previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.

29) Tali elementi sono sufficienti alla luce della giurisprudenza richiamata al precedente punto 27. Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Nel merito

30) Con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che una holding come quella di cui alla causa principale che, a titolo accessorio alla propria attività principale di detenzione totale o parziale del capitale sociale delle società controllate, acquisti beni e servizi che essa fatturi successivamente alle società medesime sia autorizzata a detrarre l'importo dell'IVA assolta a monte applicando il metodo previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, ovvero le possa essere imposto dall'amministrazione finanziaria nazionale di far ricorso ad uno dei metodi previsti dall'articolo 17, paragrafo 5, della stessa direttiva.

31) Al riguardo occorre ricordare, in primo luogo, che secondo costante giurisprudenza della Corte non ha lo status di soggetto passivo dell'IVA ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva, e non ha diritto a detrazioni in base all'articolo 17 della sesta direttiva una holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che detta holding possiede nella sua qualità di azionista o di socio (v. sentenze del 20 giugno 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Racc. pag. I-3111, punto 17; del 14 novembre 2000, Floridienne e Berginvest, C-142/99, Racc. pag. I-9567, punto 17, nonché del 27 settembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, Racc. pag. I-6663, punto 18).

32) Il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della sesta direttiva, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, in quanto l'eventuale dividendo, frutto della detta partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene (v. sentenze del 22

giugno 1993, Sofitam, C-333/91, Racc. pag. I-3513, punto 12; del 6 febbraio 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Racc. pag. I-745, punto 15, nonché Cibo Participations, cit., punto 19).

33) Ciò non vale qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio (sentenze cit. Polysar Investments Netherlands, punto 14; Floridienne e Berginvest, punto 18; Cibo Participations, punto 20, nonché del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 30).

34) L'interferenza di una holding nella gestione delle società nelle quali ha assunto partecipazioni costituisce un'attività economica ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della sesta direttiva, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici da parte della holding alle sue controllate (sentenza Cibo Participations, cit., punto 22).

35) Deve parimenti ricordarsi, in secondo luogo, che il diritto alla detrazione previsto agli articoli 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze del 6 luglio 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Racc. pag. I-1883, punto 18; del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, Racc. pag. I-1577, punto 43; del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, Racc. pag. I-1597, punto 24, e del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Racc. pag. I-4629, punto 70). Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, Racc. pag. I-3795, punto 27, e BP Soupergaz, cit., punto 18).

36) Affinché l'IVA sia detraibile, le operazioni effettuate a monte devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione. Così il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (v. sentenze Cibo Participations, cit., punto 31; del 26 maggio 2005, Kretztechnik, C-465/03, Racc. pag. I-4357, punto 35; dell'8 febbraio 2007, Investrand, C-435/05, Racc. pag. I-1315, punto 23; Securenta, cit., punto 27, e SKF, cit., punto 57).

37) Un diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto

con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v., in particolare, citate sentenze Kretztechnik, punto 36; Investrand, punto 24, e SKF, punto 58).

38) Quanto al regime applicabile al diritto a detrazione, per conferire il diritto a detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, i beni o servizi acquistati devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. A tal riguardo, è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo (v. sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 20; del 22 febbraio 2001, Abbey National, C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 25, e Cibo Participations, cit., punto 28).

39) Inoltre, la Corte ha statuito che l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva stabilisce il regime applicabile al diritto a detrazione dell'IVA, nel caso in cui quest'ultima si riferisca ad operazioni a monte utilizzate dal 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», limitando il diritto a detrazione alla parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni del primo tipo. Da tale disposizione risulta che un soggetto passivo, se usa beni e servizi per effettuare nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, può unicamente detrarre la parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni del primo tipo (sentenza Cibo Participations, cit., punti 28 e 34).

40) Da tale giurisprudenza risulta, da una parte, che il regime di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva riguarda unicamente i casi in cui i beni e servizi siano utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione, vale a dire beni e servizi il cui uso è misto e, d'altra parte, che gli Stati membri possono utilizzare uno dei metodi di detrazione previsti dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, solo per detti beni e servizi.

41) Al contrario, i beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo unicamente per effettuare operazioni economiche che danno diritto a detrazione non ricadono nella sfera di applicazione dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva ma sono ricompresi, quanto al regime di deduzione, nell'articolo 17, paragrafo 2, della stessa direttiva.

42) La Corte, infine, ha affermato che le regole di cui all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva vertono sull'IVA a monte che grava sulle spese connesse esclusivamente ad attività economiche, e che la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche ai sensi della sesta direttiva rientra nel potere discrezionale degli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'economia di tale direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (sentenza Securenta, cit., punti 33 e 39).

43) La Portugal Telecom sostiene che, secondo l'amministrazione finanziaria nazionale, in considerazione del loro carattere accessorio rispetto all'attività principale, le prestazioni di servizi tecnici di amministrazione e di gestione sono indissociabili dalla gestione delle partecipazioni societarie. Pertanto, i servizi acquistati dalle SGPS e forniti alle loro controllate sarebbero considerati come operazioni miste ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e tale amministrazione imporrebbe il metodo di detrazione del prorata.

44) Nell'ipotesi in cui la posizione dell'amministrazione finanziaria sia effettivamente quella descritta al punto precedente – il che spetta al giudice del rinvio verificare – occorre ricordare che il regime delle detrazioni è inteso a sollevare integralmente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nel contesto di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v. sentenze cit., Midland Bank, punto 19; Abbey National, punto 24; Cibo Participations, punto 27; Kretztechnik, punto 34, e Investrand, punto 22).

45) Nell'ipotesi in cui i beni o i servizi acquistati a monte debbano essere considerati dotati, complessivamente, di un nesso diretto e immediato con operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione, il soggetto passivo interessato potrebbe legittimamente, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, procedere alla detrazione integrale dell'IVA applicata all'acquisto a monte dei servizi oggetto della causa principale. Tale diritto a deduzione non può essere limitato solo perché la normativa nazionale qualifica, in ragione dell'oggetto sociale di dette società o della loro attività in genere, le operazioni tassate come accessorie rispetto alla loro attività principale.

46) Ove tali servizi siano utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazioni e operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa per la sola parte dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni e gli Stati membri sono autorizzati a prevedere uno dei metodi di determinazione del diritto a detrazione di cui all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

47) Infine, quando i servizi sono utilizzati al contempo per attività economiche e per attività non economiche, l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva non è applicabile e i metodi di detrazione e di ripartizione sono definiti dagli Stati membri, conformemente a quanto indicato al precedente punto 42.

48) Spetta al giudice del rinvio determinare se i servizi oggetto della causa principale presentino, complessivamente, un nesso diretto e immediato con le operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione o se tali servizi siano utilizzati dal soggetto passivo per effettuare al contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non danno tale diritto, o ancora se tali servizi siano utilizzati dal soggetto passivo al contempo per operazioni economiche e operazioni non economiche.

49) Da tutte le suesposte considerazioni risulta che si deve rispondere alle questioni sollevate che l'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, va interpretato nel senso che una holding come quella di cui alla causa principale la quale, a titolo accessorio alla propria attività principale di gestione delle partecipazioni societarie delle società di cui detenga del tutto o in parte il capitale sociale, acquisti beni e servizi che essa fatturi successivamente alle società medesime, è autorizzata a detrarre l'importo dell'IVA assolta a monte, purché i servizi acquistati a monte presentino un nesso diretto e immediato con operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione. Quando detti beni e servizi sono utilizzati dalla holding per effettuare, al contempo, operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa per la sola parte dell'IVA che è proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni e l'amministrazione finanziaria nazionale è autorizzata a prevedere uno dei metodi di determinazione del diritto a detrazione di cui all'articolo 17, paragrafo 5. Quando tali beni e servizi sono utilizzati, al contempo, per attività economiche e attività non economiche, l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva non è applicabile e i metodi di detrazione e di ripartizione sono definiti dagli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'economia della sesta direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività.

Sulle spese

50) 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 (Sesta Sezione) dichiara:

L'articolo 17, paragrafi 2 e 5, 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 una holding come quella di cui alla causa principale la quale, a titolo accessorio alla propria attività principale di gestione delle partecipazioni societarie delle società di cui detenga del tutto o in parte il capitale sociale, acquisti beni e servizi che essa fatturi successivamente alle società medesime, è autorizzata a detrarre l'importo dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte, purché i servizi acquistati a monte presentino un nesso diretto e immediato con operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione. Quando detti beni e servizi sono utilizzati dalla holding per effettuare, al contempo, operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa per la sola parte dell'imposta sul valore aggiunto che è proporzionale all'importo relativo alle prime operazioni e l'amministrazione finanziaria nazionale è autorizzata a prevedere uno dei metodi di determinazione del diritto a detrazione di cui all'articolo 17, paragrafo 5. Quando tali beni e servizi sono

utilizzati, al contempo, per attività economiche e attività non economiche, l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva 77/388 non è applicabile e i metodi di detrazione e di ripartizione sono definiti dagli Stati membri che, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'economia della sesta direttiva 77/388 e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività.