Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 novembre 2012 *

«Sesta direttiva IVA — Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma — Diritto a detrazione dell'imposta versata a monte — Beni e servizi utilizzati, al tempo stesso, per operazioni imponibili e per operazioni esenti — Locazione di un immobile a fini commerciali e abitativi — Criterio per il calcolo del prorata di detrazione dell'IVA»

Nella causa C-511/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 22 luglio 2010, pervenuta in cancelleria il 27 ottobre 2010, nel procedimento

Finanzamt Hildesheim

contro

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo tedesco, da T. Henze e J. Möller, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, da F. Dedousi, G. Kotta e K. Boskovits, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, da C. Murrell, in qualità di agente,

— per la Commissione europea, da C. Soulay e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 aprile 2012,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, 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 proposta nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Hildesheim (in prosieguo: il «Finanzamt») e la BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «BLC»), società di diritto tedesco, in merito al calcolo del prorata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte per un bene immobile utilizzato sia per operazioni soggette ad IVA sia per operazioni esenti da tale imposta.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 Il dodicesimo considerando della sesta direttiva così recita:

«(...) il regime delle deduzioni deve essere armonizzato ove ha un'incidenza sul livello reale di percezione e, che il calcolo del prorata di [detrazione] deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri».

4 L'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva così dispone:

«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 dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

5 Ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva:

«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 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).

Il prorata di detrazione è determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato al massimo all'unità superiore».

La normativa tedesca

6 L'articolo 15, quarto comma, della legge relativa all'imposta sul volume d'affari (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, pag. 1270), nel testo risultante dalla legge fiscale di modifica del 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, pag. 2645; in prosieguo: l'«UStG»), così dispone:

«Qualora l'imprenditore utilizzi un bene ceduto, importato o acquistato all'interno della Comunità per la sua impresa o un altro servizio prestatogli soltanto in parte per lo svolgimento di operazioni che escludono la detrazione, la detraibilità è esclusa per la parte di imposta pagata a monte che deve essere riferita, da un punto di vista economico, alla conclusione di operazioni che non consentono la detrazione. L'imprenditore può determinare gli importi parzialmente non detraibili attraverso un'adeguata stima. Una determinazione della parte non detraibile dell'imposta pagata a monte sulla scorta del rapporto fra le operazioni che escludono la detrazione e le operazioni che legittimano la detrazione è ammissibile solo qualora non sia possibile nessun'altro collegamento economico».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Negli anni 2003 e 2004 la BLC faceva edificare un immobile comprendente tanto abitazioni quanto locali ad uso commerciale. Una volta completato l'immobile, la BLC lo cedeva in locazione, ove tale locazione era in parte esente da IVA e in parte soggetta a tale imposta. Nella dichiarazione IVA presentata per il 2004, la BLC procedeva ad una detrazione parziale dell'imposta pagata a monte relativa al detto immobile. A tal fine, la BLC determinava l'importo dell'IVA detraibile applicando un prorata determinato in base al rapporto esistente tra il volume d'affari relativo alla locazione commerciale e quello risultante dalle altre operazioni di locazione (in prosieguo: il «metodo fondato sul volume d'affari»).

8 A seguito di una verifica fiscale, il Finanzamt riteneva che, ai sensi dell'articolo 15, quarto comma, dell'UStG, l'importo dell'IVA detraibile a monte dovesse essere determinato in base al rapporto esistente tra la superficie dei locali commerciali e quella dei locali ad uso abitativo. Nella specie, la ripartizione effettuata secondo quest'ultimo metodo ha determinato una riduzione dell'IVA detraibile. Il Finanzamt emanava conseguentemente un avviso di accertamento nei confronti della BLC.

9 Avverso tale avviso di accertamento la BLC proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht. Detto giudice accoglieva il ricorso sulla base del rilievo che l'articolo 15, quarto comma, terzo periodo, dell'UStG sarebbe contrario al diritto dell'Unione. Infatti, l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della sesta direttiva osterebbe a che uno Stato membro preveda, a titolo principale, un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul volume d'affari.

10 Avverso la decisione del Finanzgericht il Finanzamt proponeva ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo ritiene che occorra risolvere la questione se una delle possibilità indicate all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, segnatamente quella di cui all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera c), della direttiva medesima, autorizzi gli Stati membri a restringere la ripartizione risultante dall'applicazione del metodo basato sul volume d'affari nel senso che tale metodo non possa essere utilizzato se non nel caso in cui non risulti possibile alcun altro collegamento economico.

11 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che autorizzi gli Stati membri a privilegiare, ai fini della ripartizione dell'imposta assolta a monte sulla costruzione di un edificio adibito ad uso promiscuo, un criterio di ripartizione diverso dalla ripartizione [risultante dal metodo basato sul] volume d'affari».

Sulla questione pregiudiziale

12 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che consenta agli Stati membri di privilegiare, quale criterio di ripartizione ai fini del calcolo del prorata di detrazione dell'IVA dovuta a monte per la costruzione di un immobile ad uso promiscuo, un criterio di ripartizione diverso da quello basato sul volume d'affari, di cui all'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva medesima.

13 Al fine di rispondere a tale questione, si deve rammentare che l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva stabilisce il regime applicabile al diritto alla detrazione dell'IVA, nel caso in cui quest'ultima si riferisca a beni o servizi utilizzati 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». In tal caso, conformemente all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo delle prime operazioni assoggettate ad imposta (sentenza del 18 dicembre 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Racc. pag. I-10409, punto 17).

14 A norma dell'articolo 17, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva, il diritto alla detrazione viene calcolato in base ad un prorata determinato ai sensi dell'articolo 19 della direttiva medesima (sentenza Royal Bank of Scotland, cit. supra, punto 18).

15 Tuttavia, come emerge dal punto 19 della sentenza Royal Bank of Scotland, citata supra, l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, che inizia con il termine «tuttavia», consente una deroga alla regola indicata ai precedenti primo e secondo comma del suddetto articolo, consentendo agli Stati membri di prevedere uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla detrazione elencati al terzo comma della disposizione medesima, vale a dire la determinazione di un prorata distinto per ogni singolo settore di attività ovvero la detrazione in base alla destinazione, in toto o in parte, dei beni e servizi ad un'attività specifica, ovvero l'esclusione del diritto alla detrazione fatto salvo il rispetto di talune condizioni.

16 Premesso che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva dev'essere quindi considerato quale disposizione derogatoria ai precedenti primo e secondo comma, gli Stati membri, nell'esercizio dei poteri loro conferiti da tale disposizione, devono rispettare l'effetto utile dell'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva nonché i principi sottesi al sistema comune dell'IVA, segnatamente quelli di neutralità fiscale e di proporzionalità.

17 Conseguentemente, il fatto di consentire ad uno Stato membro di adottare una normativa, come quella descritta dal giudice del rinvio, che derogherebbe in termini generali alle regole istituite dagli articoli 17, paragrafo 5, primo e secondo comma, nonché 19, paragrafo 1, della sesta direttiva risulterebbe contrario alla direttiva medesima. Infatti, una normativa di tal genere rimetterebbe in discussione l'obiettivo della sesta direttiva, indicato al suo dodicesimo considerando, secondo cui il calcolo del prorata di detrazione dev'essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri.

18 Tale interpretazione risulta d'altronde conforme alla finalità dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva le cui disposizioni sono volte a trovare applicazione in fattispecie determinate, poiché sono finalizzate, segnatamente, tenendo conto delle caratteristiche specifiche proprie delle singole attività del soggetto passivo, a consentire agli Stati membri di pervenire a risultati più precisi nel calcolo del prorata di detrazione (v., in tal senso, sentenza Royal Bank of Scotland, cit., punto 24).

19 Ne consegue che l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva non osta a che uno Stato membro, nel rispetto dei principi sottesi al sistema comune dell'IVA, privilegi, per una determinata operazione, quale la realizzazione di un immobile ad uso promiscuo, uno dei metodi di calcolo del prorata di detrazione previsti al terzo comma di detta disposizione.

20 Per quanto attiene alle regole del calcolo del prorata di detrazione da applicare in tale tipo di fattispecie, si deve precisare che, ad esclusione di quelle che devono essere utilizzate in caso di applicazione dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, che rinvia espressamente alla regola di calcolo di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della direttiva medesima, le regole previste dall'articolo 19, paragrafo 1, della medesima non trovano applicazione laddove una determinata fattispecie sia soggetta ad uno degli altri regimi speciali previsti all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della direttiva de qua (v., in tal senso, sentenza Royal Bank of Scotland, cit. supra, punto 21).

21 Infatti, dal tenore degli articoli 17, paragrafo 5, e 19, paragrafo 1, della sesta direttiva emerge che quest'ultima disposizione rinvia unicamente al prorata di detrazione, di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della direttiva medesima, e non fissa, pertanto, una regola dettagliata di calcolo se non per il prorata previsto alla prima delle due dette disposizioni (sentenza Royal Bank of Scotland, cit. supra, punto 22) nonché, per estensione, ai fini della detrazione da operare in applicazione dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della direttiva medesima.

22 Orbene, in assenza di indicazioni nella sesta direttiva, spetta agli Stati membri stabilire, nei limiti del rispetto del diritto dell'Unione nonché dei principi sui quali si fonda il sistema comune dell'IVA, metodi e regole a disciplina del calcolo del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte. Nell'esercizio di tale potere, gli Stati membri sono obbligati a tener conto della finalità e dell'economia della direttiva stessa (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, Racc. pag. I-1597, punti 34 e 35).

23 Nella specie, si deve necessariamente rilevare che, alla luce, in primo luogo, della finalità dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, il quale, come rammentato supra al punto 18, è volto a consentire agli Stati membri di pervenire a risultati più precisi nel calcolo del prorata di detrazione, in secondo luogo, dell'economia dell'articolo 17, paragrafo 5, della direttiva stessa e, in terzo luogo, del principio di neutralità fiscale, sul quale si fonda il sistema comune dell'IVA e di cui l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, può essere considerato strumento di attuazione, gli Stati membri devono far sì, nell'esercizio delle prerogative riconosciute da quest'ultima disposizione, che il

calcolo del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte sia il più preciso possibile (v., per analogia, per quanto attiene alla determinazione del prorata tra attività economiche e attività non economiche, sentenza Securenta, cit. supra, punto 37).

24 La sesta direttiva non osta, pertanto, a che, nell'esercizio di tale potere, gli Stati membri applichino, per una determinata operazione, un metodo o un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul volume d'affari, quale, segnatamente, quello fondato sulla superficie, di cui trattasi nella causa principale, subordinatamente alla condizione che il metodo accolto garantisca una determinazione del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte più precisa di quella risultante dall'applicazione del metodo fondato sul volume d'affari.

25 Nel procedimento principale spetta al giudice del rinvio verificare il rispetto di tali condizioni.

26 Conseguentemente, si deve rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di privilegiare, come criterio di ripartizione ai fini del calcolo del prorata di detrazione dell'IVA dovuta a monte per una determinata operazione, quale la costruzione di un immobile ad uso promiscuo, un criterio di ripartizione diverso da quello fondato sul volume d'affari di cui all'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva medesima, subordinatamente alla condizione che il metodo accolto garantisca una determinazione più precisa del suddetto prorata di detrazione.

Sulle spese

27 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, 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, dev'essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di privilegiare, come criterio di ripartizione ai fini del calcolo del prorata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte per una determinata operazione, quale la costruzione di un immobile ad uso promiscuo, un criterio di ripartizione diverso da quello fondato sul volume d'affari di cui all'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva medesima, subordinatamente alla condizione che il metodo accolto garantisca una determinazione più precisa del suddetto prorata di detrazione.

Firme