Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 dicembre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 77/388/CEE — Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d) — Ambito di applicazione — Applicazione di un pro rata di detrazione all'imposta sul valore aggiunto che ha gravato l'acquisto della totalità dei beni e dei servizi utilizzati da un soggetto passivo — Operazioni accessorie — Utilizzo della cifra d'affari come indizio»

Nella causa C-378/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria regionale di Roma (Italia), con ordinanza del 6 maggio 2015, pervenuta in cancelleria il 16 luglio 2015, nel procedimento

Mercedes Benz Italia SpA

contro

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, M. Vilaras, J. Malenovský (relatore), M. Safjan e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 aprile 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Mercedes Benz Italia SpA, da P. Centore, avvocato,

— per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da E. De Bonis, G. De Bellis e M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e D. Recchia, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 giugno 2016,

ha pronunciato la seguente

* * Lingua processuale: l'italiano.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, e dell'articolo 19 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 1977, L 145, pag. 1), nella versione in vigore all'epoca dei fatti controversi (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Mercedes Benz Italia Spa (in prosieguo: la «Mercedes Benz») e l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (in prosieguo: l'«Agenzia delle Entrate») in merito a detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) operate dalla Mercedes Benz nell'anno d'imposta 2004.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il diciassettesimo considerando della sesta direttiva così prevedeva:

«considerando che è opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure particolari derogative alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare talune frodi ed evasioni fiscali;

(...)».

4 L'articolo 13, B, di tale direttiva così disponeva:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano (...):

d) le operazioni seguenti:

1. la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi;

(...)».

5 Ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, di detta direttiva:

«2. Nella misura in cui i 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'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese;

(...)

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'imposta sul valore aggiunto 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'imposta sul valore aggiunto che non può essere [detratta] dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

6 L'articolo 19, paragrafi 1 e 2, della medesima direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di [detrazione]», era redatto come segue:

«1. 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'imposta [sul] valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] (...),

— al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione]. (...)

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

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, per il calcolo del prorata di [detrazione], non si tiene conto (...) dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie (...)».

7 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla 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), entrata in vigore il 1º gennaio 2007.

Diritto italiano

8 L'articolo 10, numero 1), del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (GURI n. 292, dell'11 novembre 1972), nella sua versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «DPR n. 633/72»), così dispone:

«Sono esenti dall'imposta:

le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento (...)».

9 L'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633/72, prevede quanto segue:

«Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti (…), il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis».

10 Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che il metodo di determinazione del diritto a detrazione, previsto all'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633/72, si applica in relazione al complesso dei beni e dei servizi acquistati da soggetti passivi che effettuano operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni esenti.

11 Secondo l'articolo 19-bis del DPR n. 633/72:

«1. La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

2. Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto (…), quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle (…) operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del[l'] (…) articolo 10 [del DPR n. 633/72], ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni».

12 L'articolo 36 del DPR n. 633/72 è redatto nei termini seguenti:

«(1) Nei confronti dei soggetti che esercitano più attività l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo, salvo quanto stabilito nei successivi commi.

(2) Se il soggetto esercita contemporaneamente imprese e arti o professioni l'imposta si applica separatamente per l'esercizio di imprese e per l'esercizio di arti o professioni, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume d'affari.

(3) I soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. In tal caso la detrazione di cui all'art. 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa, in deroga a quanto stabilito nell'ultimo comma, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. (...) Le disposizioni del presente comma si applicano, altresì, ai soggetti che svolgono (...) attività esenti dall'imposta ai sensi dell'articolo 10, primo comma.

(4) L'imposta si applica in ogni caso separatamente, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume di affari di ciascuna di esse, (...).

(5) In tutti i casi nei quali l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività la detrazione di cui all'art. 19, se ridotta ai sensi del terzo comma dello stesso articolo ovvero se applicata forfettariamente, è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei

limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa; i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono rese (...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 La Mercedes Benz è responsabile della direzione strategica della commercializzazione dei marchi del gruppo Daimler-Chrysler in Italia.

14 Nella sua dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2004, la Mercedes Benz ha qualificato le proprie attività finanziarie, ossia l'erogazione di finanziamenti alle società controllate, come «accessorie» rispetto alle proprie attività imponibili, circostanza che l'ha portata a escludere gli interessi maturati su tali finanziamenti dal calcolo del denominatore della frazione che serve a stabilire la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis del DPR n. 633/72.

15 A seguito di un controllo fiscale effettuato nel corso del 2008 e riguardante l'anno d'imposta 2004, la Mercedes Benz è stata sottoposta, con decisione dell'Agenzia delle Entrate, a un avviso di accertamento IVA di EUR 1 755 882, per il motivo che gli interessi percepiti su tali finanziamenti erano stati indebitamente esclusi dal denominatore della frazione che era servita a stabilire la percentuale di detrazione, considerato che l'erogazione di tali finanziamenti era una delle principali attività della Mercedes Benz, poiché gli interessi maturati su di essi rappresentavano il 71,64% della sua cifra d'affari complessiva.

16 La Mercedes Benz ha proposto un ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia), che lo ha respinto. Successivamente, la Mercedes Benz ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio, la Commissione tributaria regionale di Roma (Italia).

17 In occasione di tale controversia, la Mercedes Benz ha sostenuto che era legittimata ad escludere gli interessi maturati sui finanziamenti erogati dal denominatore della frazione che era servita a stabilire la percentuale di detrazione dell'IVA e ha fatto valere in particolare che, comunque, il legislatore nazionale non aveva trasposto correttamente gli articoli 168 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112 prevedendo che il prorata di detrazione di cui all'articolo 19-bis del DPR n. 633/72 si applichi indistintamente al complesso dei beni e dei servizi acquistati da un soggetto passivo, senza distinzione a seconda che tali beni e tali servizi siano destinati a operazioni che danno diritto a detrazione, a operazioni che non conferiscono tale diritto o a entrambi i tipi di operazioni.

18 In tali circostanze, la Commissione tributaria regionale di Roma ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Dica la Corte se, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, ostino all'interpretazione degli art[icoli] 168, 173, 174 e 175 della direttiva n. 2006/112/CE, orientata secondo i principi di proporzionalità, effettività e neutralità, siccome individuati nel diritto comunitario, la legislazione nazionale (segnatamente, gli articoli 19, 5º comma e 19-bis, del D.P.R. 633/1972) e la prassi dell'Amministrazione fiscale nazionale che impongano il riferimento alla composizione del volume d'affari dell'operatore, anche per l'individuazione delle operazioni cosiddette accessorie, senza prevedere un metodo di calcolo fondato sulla composizione e destinazione effettiva degli acquisti, e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività – tassate e non tassate – esercitate dal contribuente».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni preliminari

19 In primo luogo, sebbene il giudice del rinvio si sia formalmente riferito, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, agli articoli 168 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, si deve rilevare che nell'anno d'imposta di cui trattasi nel procedimento principale il diritto a detrazione dei soggetti passivi era principalmente disciplinato dagli articoli 17 e 19 della sesta direttiva.

20 In secondo luogo, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, adottando l'articolo 19, comma 5, e l'articolo 19-bis del DPR n. 633/72, il legislatore nazionale ha inteso fare uso del metodo derogatorio previsto all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva.

21 In tali circostanze occorre ritenere che, con la sua questione, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), e l'articolo 19 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che impongono a un soggetto passivo:

— di applicare alla totalità dei beni e dei servizi da esso acquistati un prorata di detrazione basato sulla cifra d'affari, senza prevedere un metodo di calcolo che sia fondato sulla natura e sulla destinazione effettiva di ciascun bene e servizio acquistato e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività tassate e non tassate; e

— di riferirsi alla composizione della sua cifra d'affari per l'individuazione delle operazioni qualificabili come «accessorie».

Risposta della Corte

22 Occorre anzitutto ricordare che, in forza dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, i soggetti passivi hanno la possibilità di detrarre l'imposta che ha gravato l'acquisto o la fornitura di beni o di servizi destinati a essere utilizzati esclusivamente per la realizzazione delle operazioni soggette ad imposta.

23 Per quanto riguarda i beni e i servizi destinati a essere utilizzati ai fini sia delle operazioni che danno diritto a detrazione sia delle operazioni che non conferiscono tale diritto, l'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva prevede che la detrazione sia ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

24 Tuttavia, l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva consente agli Stati membri di ricorrere a metodi di determinazione del diritto a detrazione specifici, a carattere derogatorio, tra i quali figura quello enunciato al punto d) di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punto 24).

25 Conformemente all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, uno Stato membro può autorizzare od obbligare un soggetto passivo ad operare la detrazione, secondo la norma di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva, relativamente a tutti i beni e i servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate.

26 In primo luogo, occorre esaminare se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, letto nel suo contesto, debba essere interpretato nel senso che il metodo di calcolo del diritto a detrazione dell'IVA da esso previsto implichi il ricorso a un prorata di detrazione fondato sulla cifra d'affari.

27 A tale riguardo, va rilevato che, contrariamente agli altri metodi di calcolo derogatori enunciati all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, quello previsto al suo punto d) prevede espressamente che tale metodo sia applicato secondo la norma di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva.

28 Orbene, come risulta dal punto 23 della presente sentenza, la norma di cui all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva non precisa come il prorata dell'IVA relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione debba essere concretamente determinato.

29 Ciò detto, il secondo comma dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, che segue immediatamente il primo comma e inizia con i termini «detto prorata», riferendosi così al prorata di detrazione previsto al primo comma, precisa che detto prorata deve essere determinato conformemente all'articolo 19 di tale direttiva.

30 Orbene, l'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva dispone che il prorata di detrazione previsto all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della medesima direttiva deve essere stabilito sulla base di una frazione avente, al numeratore, la cifra d'affari relativa alle operazioni che danno diritto a detrazione e, al denominatore, la cifra d'affari relativa a tali operazioni e alle operazioni che non danno diritto a detrazione.

31 Pertanto, si deve intendere il riferimento, figurante all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, alla conformità alla norma di cui al primo comma di tale paragrafo, come implicante l'utilizzo di un prorata di detrazione fondato sulla cifra d'affari nell'attuazione di tale disposizione.

32 Ne deriva che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, letto in combinato disposto con l'articolo 17, paragrafo 5, primo e secondo comma nonché con l'articolo 19, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che il metodo di calcolo del diritto a detrazione dell'IVA che esso prevede implica il ricorso a un prorata fondato sulla cifra d'affari.

33 In secondo luogo, occorre esaminare se l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva osti a che uno Stato membro imponga a un soggetto passivo di applicare al complesso dei beni e dei servizi da esso acquistati un prorata di detrazione fondato sulla cifra d'affari, e ciò senza tener conto della natura e della destinazione effettiva di ciascuno di tali beni e di tali servizi.

34 A tale riguardo, da un lato, dalla formulazione stessa dell'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva risulta che il calcolo di un prorata di detrazione per determinare l'importo dell'IVA detraibile è, in linea di principio, riservato unicamente ai beni e servizi 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 (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 40, e del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punto 25).

35 Dall'altro lato, in forza dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, è consentito agli Stati membri autorizzare o obbligare un 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».

36 Dato che l'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, della sesta direttiva, richiamato espressamente all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), di tale direttiva, si riferisce sia alle operazioni che danno diritto a detrazione sia a quelle che non conferiscono tale diritto, si devono intendere i termini «tutte le operazioni ivi contemplate» come comprendenti entrambi i tipi di operazioni menzionati all'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di detta direttiva.

37 Orbene, contrariamente al primo comma dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, il terzo comma, lettera d), del medesimo articolo 17, paragrafo 5, non utilizza i termini «sia...sia».

38 In mancanza di una siffatta precisazione, l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva deve essere inteso nel senso che si riferisce al complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal soggetto passivo al fine di realizzare tanto le operazioni che danno diritto a detrazione quanto quelle che non conferiscono tale diritto, senza che sia necessario che tali beni e servizi servano ad effettuare sia l'uno sia l'altro tipo di operazioni.

39 Occorre infatti ricordare che, allorché una disposizione di diritto dell'Unione può avere diverse interpretazioni, occorre dare priorità a quella che è idonea a salvaguardare il suo effetto utile (v., in particolare, sentenza del 9 marzo 2000, EKW e Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punto 41).

40 Orbene, interpretare l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva nel senso che esso si applichi unicamente con riferimento ai beni e ai servizi utilizzati per realizzare «sia» operazioni che danno diritto a detrazione «sia» operazioni che non conferiscono tale diritto condurrebbe ad attribuire a tale disposizione la medesima portata dell'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva, alla quale si suppone che tale disposizione debba invece derogare.

41 Certamente, il giudice del rinvio sembra nutrire dubbi riguardo alla compatibilità dell'interpretazione esposta al punto 38 della presente sentenza con i principi di proporzionalità delle detrazioni, di effettività del diritto a detrazione e di neutralità dell'IVA.

42 Tuttavia, senza dover esaminare quale sia l'incidenza precisa di tali principi sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, va constatato che la presa in considerazione di questi principi, che informano il sistema dell'IVA, ma ai quali il legislatore può validamente derogare, non può comunque giustificare un'interpretazione che privi detta deroga, voluta espressamente dal legislatore, di qualsiasi effetto utile.

43 Le considerazioni svolte al punto 38 della presente sentenza sono, inoltre, avvalorate da uno degli obiettivi perseguiti dalla sesta direttiva consistente, come risulta dal suo diciassettesimo considerando, nell'autorizzare il ricorso a regole di applicazione relativamente semplici (v., in tal senso, sentenza dell' 8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C-524/10, EU:C:2012:129, punto 35).

44 Infatti, applicando la regola di calcolo prevista all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva, i soggetti passivi non hanno l'obbligo di imputare i beni e i servizi che acquistano o alle operazioni che danno diritto a detrazione, o a quelle che non conferiscono un tale diritto, o a entrambi i tipi di operazioni e, di conseguenza, le amministrazioni fiscali nazionali non sono tenute a verificare se tale imputazione sia stata correttamente effettuata.

45 In terzo luogo, occorre determinare se a uno Stato membro sia consentito, tenuto conto dell'articolo 19, paragrafo 2, della sesta direttiva, imporre che tale soggetto passivo si riferisca parimenti alla composizione della sua cifra d'affari al fine di identificare, tra le operazioni realizzate, quelle che sono qualificabili come «accessorie».

46 A tale riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, della sesta direttiva, per stabilire il prorata di cui al paragrafo 1 di tale articolo, non si deve tener conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle «operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie». Orbene, quest'ultima nozione non è definita dalla sesta direttiva.

47 Tuttavia, la Corte ha già precisato che, se è pur vero che l'entità dei redditi provenienti dalle operazioni finanziarie ricomprese nella sfera di applicazione della sesta direttiva può costituire un indizio del fatto che tali operazioni non debbano essere considerate accessorie, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, di tale direttiva, la circostanza che redditi superiori a quelli prodotti dall'attività indicata come principale

dall'impresa interessata provengano da tali operazioni non può, di per sé, escludere la qualificazione di queste ultime quali «operazioni accessorie» ai sensi della disposizione medesima (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 77).

48 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che un'attività economica deve essere qualificata come «accessoria», ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, della sesta direttiva qualora essa non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta (v., in tal senso, sentenze dell' 11 luglio 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punto 22; del 29 aprile 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 76, e del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 31).

49 Pertanto, si deve constatare che la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo costituisce un elemento rilevante per determinare se talune operazioni debbano essere considerate come «accessorie», ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, seconda frase, della sesta direttiva, ma che si deve altresì tener conto, a tal fine, del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta.

50 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), e l'articolo 19 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che impongono a un soggetto passivo:

— di applicare alla totalità dei beni e dei servizi da esso acquistati un prorata di detrazione basato sulla cifra d'affari, senza prevedere un metodo di calcolo che sia fondato sulla natura e sulla destinazione effettiva di ciascun bene e servizio acquistato e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività tassate e non tassate; e

— di riferirsi alla composizione della sua cifra d'affari per l'individuazione delle operazioni qualificabili come «accessorie», a condizione che la valutazione condotta a tal fine tenga conto altresì del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta.

Sulle spese

51 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), e l'articolo 19 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, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che impongono a un soggetto passivo:

— **di applicare alla totalità dei beni e dei servizi da esso acquistati un prorata di detrazione basato sulla cifra d'affari, senza prevedere un metodo di calcolo che sia fondato sulla natura e sulla destinazione effettiva di ciascun bene e servizio acquistato e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività tassate e non tassate; e**

— **di riferirsi alla composizione della sua cifra d'affari per l'individuazione delle operazioni qualificabili come «accessorie», a condizione che la valutazione condotta a tal fine tenga conto altresì del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'imposta sul valore aggiunto è dovuta.**

Bay Larsen Vilaras Malenovský

Safjan Šváby

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 dicembre 2016.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della Terza Sezione
L. Bay Larsen