SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

6 marzo 2008 *

Nel procedimento C-98/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Højesteret (Danimarca), con decisione 19 febbraio 2007, pervenuta in cancelleria il 21 febbraio 2007, nella causa tra

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

e

Skatteministeriet,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. G. Arestis, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász e J. Malenovský (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

* Lingua processuale: il danese.

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 6 dicembre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Nordania Finans A/S e la BG Factoring A/S, dagli avv.ti H.S. Hansen e T.K. Kristjánsson, advokater;

— per il governo danese, dalla sig.ra B. Weis Fogh, in qualità di agente, assistita dall'avv. K. Lundgaard Hansen, advokat;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e S. Schønberg, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 dicembre 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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 presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Nordania Finans A/S (in prosieguo: la «Nordania Finans») e la BG Factoring A/S (in prosieguo: la «BG Factoring»), che sono succedute nei diritti della BG Erhvervsfinans A/S (in prosieguo: la «Erhvervsfinans»), tutte tre società di diritto danese, allo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise), relativamente al diritto a detrazione parziale dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che la Erhvervsfinans poteva far valere sulle sue spese generali.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 In base al dodicesimo 'considerando' della sesta direttiva:

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

4 L'art. 17, n. 5, della sesta direttiva stabilisce:

«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.

(…)».

5 L'art. 19 della sesta direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di [detrazione]», è così formulato:

«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'[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 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 cessioni di beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa. Non si tiene neppure conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie o a quelle di cui all'articolo 13, punto B, lettera d), anche quando si tratta di operazioni accessorie. Qualora gli Stati membri si avvalgano della possibilità prevista dall'articolo 20, paragrafo 5, di non richiedere la rettifica per i beni di investimento, possono includere i proventi della cessione di tali beni nel calcolo del prorata di [detrazione].

(…)».

6 L'art. 20 della sesta direttiva, che fissa talune regole relative alla rettifica delle detrazioni, prevede:

«1. La rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, (…)

(…)

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. (…)

(…)

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. (…)

(…)

4. Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

— definire il concetto di beni d'investimento;

(…)

5. Qualora in uno [S]tato membro gli effetti pratici dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3 siano irrilevanti, tenuto conto dell'incidenza globale dell'imposta nello Stato membro in questione e della necessità di semplificazioni a livello amministrativo, tale Stato può, previo espletamento della consultazione di cui all'articolo 29, rinunciare all'applicazione di questi paragrafi purché non ne risultino distorsioni di concorrenza.

(…)».

Normativa nazionale

7 La legge relativa all'IVA (momsloven) recepisce la sesta direttiva. Ai sensi dell'art. 38, n. 1, di tale legge, nella versione del 18 maggio 1994:

«Per quanto riguarda i beni e i servizi che un'impresa registrata utilizza sia per operazioni che danno diritto ad una detrazione ai sensi dell'art. 37, sia per altre operazioni, l'impresa può effettuare una detrazione per quella parte dell'imposta che è proporzionale al fatturato corrispondente alla parte dell'attività soggetta a registrazione. Nel calcolo del fatturato non si deve tener conto dell'importo di esso che riguarda la fornitura di beni di investimento utilizzati nell'impresa. Per beni di investimento si intendono i macchinari, gli arredi e simili mezzi di produzione il cui prezzo di vendita (esclusa l'imposta prevista dalla presente legge) è superiore a DKK 50 000 [dal 1996, DKK 75 000] (...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

8 La Nordania Finans e la BG Factoring sono due società appartenenti ad uno stesso gruppo, sorte dalla ristrutturazione di questo dopo la liquidazione, nel 2001, della Erhvervsfinans.

9 Nel corso del periodo dal 1995 al 1998, la Erhvervsfinans esercitava un'attività di leasing di autoveicoli, assoggettata all'IVA. Nel 1998, tale attività ha riguardato 4 500 veicoli. La Erhvervsfinans svolgeva anche un'attività di prestazione di servizi finanziari, esonerata dall'IVA. Essa era quindi tenuta a calcolare un prorata per determi-

nare l'importo al quale si riferiva il diritto a detrazione parziale dell'IVA che essa poteva far valere sulle sue spese generali.

10 Nell'ambito di tale calcolo, la Erhvervsfinans ha preso in considerazione il fatturato risultante dalla vendita di veicoli alla scadenza del contratto di leasing. Essa ha infatti considerato che questi veicoli non erano «beni di investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» ai sensi dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva.

11 Con una decisione del 17 novembre 1999, le autorità fiscali locali danesi hanno respinto questa valutazione, ritenendo che i detti veicoli costituissero beni di tale tipo e pertanto che il fatturato risultante dalla vendita di questi veicoli non potesse essere preso in considerazione nell'ambito del calcolo del detto prorata.

12 La Erhvervsfinans ha impugnato questa decisione dinanzi al Landsskatteret (Tribunale tributario) il quale, con ordinanza del 27 aprile 2001, ha accolto il suo ricorso.

13 Lo Skatteministeriet ha interposto appello contro questa ordinanza dinanzi l'Østre Landsret (Corte d'appello dell'Est) la quale, ritenendo che i veicoli di cui trattasi fossero beni di investimento, ha annullato la decisione del Landsskatteret con sentenza del 16 dicembre 2003.

14 La Nordania Finans e la BG Factoring, che nel frattempo sono subentrate nei diritti della Erhvervsfinans, hanno impugnato questa sentenza dinanzi allo Højesteret (Corte suprema) il 9 febbraio 2004.

15 In tale contesto lo Højesteret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la nozione di "beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa" di cui all'art. 19, n. 2, della sesta direttiva (…) debba essere interpretata nel senso che essa comprende i beni che un'impresa di leasing acquista, da un lato, per darli in locazione e, dall'altro, per rivenderli alla scadenza del contratto di leasing».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione, il giudice del rinvio intende in concreto accertare se l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» comprende veicoli che un'impresa di leasing acquista al fine, come nella causa principale, di darli in locazione per poi venderli alla scadenza del contratto di leasing.

17 In via preliminare occorre ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto comunitario, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo dettato, del suo contesto e delle sue finalità (sentenze 15 ottobre 1992, causa C-162/91, Tenuta il Bosco, Racc. pag. I-5279, punto 11; 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer, Racc. pag. I-563, punto 27, e 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I-10683, punto 34). Inoltre, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio di uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione stessa e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi (v., in particolare, sentenze 15 luglio

2004, causa C-321/02, Harbs, Racc. pag. I-7101, punto 28, e 18 ottobre 2007, causa C-195/06, Österreichischer Rundfunk, Racc. pag. I-8817, punto 24).

18 A tal riguardo, si deve constatare che l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva non contiene alcun rinvio esplicito al diritto degli Stati membri per determinare il suo senso e la sua portata, e che la sua formulazione non consente, di per sé, di considerare, con certezza, che esso riguarda beni quali quelli di cui trattasi nella causa principale. Occorre, in tale situazione, prendere in considerazione il contesto e le finalità di tali disposizioni.

19 Per quanto attiene al suo contesto, occorre ricordare che l'art. 19 della sesta direttiva fa parte del titolo XI della stessa, dedicato al regime di detrazione. Il diritto a detrazione, sancito dall'art. 17, n. 2, della detta direttiva, che riguarda l'imposta applicata a monte sui beni o sui servizi impiegati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché le dette attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, in particolare, sentenza 8 febbraio 2007, causa C-435/05, Investrand, Racc. pag. I-1315, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

20 Allorché il soggetto passivo effettua al tempo stesso operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione e operazioni esonerate che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva prevede che la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo delle operazioni soggette ad imposta. Tale percentuale è calcolata secondo le modalità definite all'art. 19 di tale direttiva. Pertanto, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 65 delle sue conclusioni, queste disposizioni mirano a consentire ad un soggetto passivo che acquista beni o servizi per l'esercizio, al tempo stesso, di attività soggette ad imposta

e di attività esonerate, di detrarre interamente la parte dell'IVA applicata all'acquisto di tali beni o di tali servizi che si considera corrispondente alla proporzione in cui essi vengono utilizzati per le attività imponibili.

21 È in tale contesto che, se l'art. 19, n. 1, della sesta direttiva prevede che il prorata di detrazione deriva da una frazione avente, al numeratore, la cifra d'affari relativa alle operazioni soggette ad imposta e, al denominatore, la cifra d'affari totale aumentata, eventualmente, di talune sovvenzioni, il n. 2 dello stesso articolo stabilisce che, in deroga, non si tiene conto, in particolare, dell'importo della cifra d'affari relativa alle cessioni di beni di investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa o relativa a operazioni accessorie immobiliari e finanziarie.

22 La finalità del detto n. 2 risulta dall'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione delle Comunità europee al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973 (v. *Bulletin des Communautés européennes*, supplemento 11/73, pag. 20), secondo cui «[g]li elementi esaminati nel presente paragrafo debbono essere esclusi dal calcolo del prorata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. È il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra d'affari globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo».

23 A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che la non inclusione, prevista dall'art. 19 della sesta direttiva, delle operazioni accessorie finanziarie nel denominatore della frazione usata per il calcolo del prorata serve ad assicurare il conseguimento dell'obiettivo della perfetta neutralità garantita dal sistema comune IVA. Se tutti i

risultati delle operazioni finanziarie del soggetto passivo aventi un nesso con un'attività imponibile dovessero essere inclusi nel detto denominatore, anche qualora l'ottenimento di tali risultati non implichi l'impiego di beni o di servizi soggetti all'IVA o, almeno, ne implichi solo un impiego limitatissimo, il calcolo della detrazione sarebbe falsato (sentenza 11 luglio 1996, causa C-306/94, Régie dauphinoise, Racc. pag. I-3695, punto 21).

24 Adottando le disposizioni dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva, il legislatore comunitario ha quindi inteso escludere dal calcolo del prorata il fatturato relativo alla vendita di beni allorché questa vendita riveste un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi ad uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera. Come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, l'inclusione di tale fatturato nel calcolo del prorata di detrazione falserebbe il suo risultato nel senso che esso non rifletterebbe più la rispettiva parte di impiego dei beni o servizi adibiti ad un uso misto per le attività imponibili e le attività esenti.

25 In tale contesto, la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» ai sensi dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un'attività economica usuale. Infatti, per l'interessato, l'acquisto e successivamente la vendita di tali beni richiedono l'utilizzo corrente dei beni e dei servizi ad uso misto. Poiché questa vendita rientra nelle attività usuali e soggette ad imposta del soggetto passivo, il relativo fatturato dev'essere preso in considerazione nel calcolo del prorata di detrazione affinché questo rifletta nel migliore dei modi la parte di utilizzo, per queste attività, dei beni e dei servizi destinati ad un uso misto, salvo disconoscere l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'IVA.

26 Pertanto, se, come nella causa principale, la vendita, alla scadenza dei contratti di leasing, dei veicoli che costituiscono oggetto di tali contratti presenta il carattere di un'attività corrente per il soggetto passivo interessato che vi procede in maniera

professionale e sistematica, sarebbe incompatibile con tale obiettivo di neutralità il fatto che tale soggetto passivo non sia effettivamente esonerato dalla parte dell'IVA che grava sulle spese generali che sono servite alla realizzazione di tale vendita, e quindi all'esercizio dell'attività economica usuale soggetta ad imposta. Ne deriva che non si può ritenere che il fatturato relativo ad una tale vendita si riferisca a «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» ai sensi dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva.

27 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dal fatto che, nell'ambito della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»), la Corte ha dichiarato che la nozione di «beni d'investimento» che figura all'art. 17, primo comma, terzo trattino, della detta direttiva riguardava i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengono ammortizzati in più esercizi finanziari (sentenza 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Racc. pag. 113, punto 12).

28 Nella causa che ha dato luogo alla sentenza Verbond van Nederlandse Ondernemingen, sopra menzionata, al giudice del rinvio interessava stabilire, in considerazione della normativa olandese vigente, se materiale da ufficio di scarso valore potesse essere considerato come beni d'investimento che, in forza dell'art. 17 della seconda direttiva, potevano essere esclusi dal diritto a detrazione dell'IVA previsto da tale direttiva. Ora, anche supponendo che veicoli acquistati da un'impresa per l'esercizio della sua attività economica possano costituire beni d'investimento ai sensi dell'interpretazione data, in tale contesto, all'art. 17 della seconda direttiva, non si può tuttavia dedurre dai soli criteri sviluppati dalla Corte in questa sentenza che detti veicoli rientrino in tale qualifica per l'applicazione dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva.

29 Infatti, escludere dal calcolo del prorata di detrazione, in generale, beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono certo per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari senza tener conto del fatto che la loro vendita, alla fine dei contratti di leasing, costituisce parte integrante dell'attività corrente del soggetto passivo, sarebbe direttamente incompatibile con l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'IVA.

30 Per tale motivo la definizione dei beni d'investimento di cui all'art. 19, n. 2, della sesta direttiva, che determina il regime particolare del calcolo del prorata di detrazione, non conferma necessariamente quella che è stata adottata per l'applicazione del regime generale di detrazione introdotto dalla seconda direttiva.

31 L'interpretazione fornita dalla Corte nella sentenza Verbond van Nederlandse Ondernemingen, sopra menzionata, non è quindi pertinente per risolvere la questione sottoposta.

32 Non è neppure pertinente la circostanza che l'art. 20, n. 4, della sesta direttiva lasci agli Stati membri il compito di definire la nozione di beni d'investimento.

33 Infatti, da un lato, risulta chiaramente dalla formulazione di tale disposizione che il diritto così conferito agli Stati membri vale solo per l'applicazione dei nn. 2 e 3 del detto art. 20, che fissa il regime di rettifica delle detrazioni.

34 D'altra parte, questo diritto non può essere riconosciuto agli Stati membri per l'applicazione delle regole di calcolo del prorata definite all'art. 19, n. 2, della sesta direttiva senza disconoscere la volontà del legislatore comunitario espressa al dodicesimo 'considerando' della detta direttiva, secondo cui il calcolo del prorata dev'essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri.

35 In tale contesto, il regime di rettifica delle detrazioni come determinato all'art. 20 della sesta direttiva e la regola particolare contenuta all'art. 19, n. 2, ultima frase, della stessa che prevede l'inclusione, nel calcolo del prorata, dei proventi della cessione dei beni d'investimento di cui trattasi, nell'ambito di tale regime di rettifica, all'art. 20, n. 5, della stessa direttiva, non incidono sull'interpretazione che occorre dare alla nozione di beni d'investimento esclusi dal calcolo del prorata in forza della prima frase dell'art. 19, n. 2, della sesta direttiva, in quanto tale nozione dev'essere determinata in maniera autonoma ed uniforme nella Comunità.

36 Sulla base delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sottoposta dichiarando che l'art. 19, n. 2, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» non comprende veicoli che un'impresa di leasing acquista al fine, come nella causa principale, di darli in locazione e poi di venderli alla scadenza dei contratti di leasing, in quanto la vendita di tali veicoli al termine di questi contratti costituisce parte integrante dell'attività economica usuale di tale impresa.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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'art. 19, n. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE 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 la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» non comprende veicoli che un'impresa di leasing acquista al fine, come nella causa principale, di darli in locazione e poi di venderli alla scadenza dei contratti di leasing, in quanto la vendita di tali veicoli al termine di questi contratti costituisce parte integrante dell'attività economica usuale di tale impresa.

Firme