

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

18 ottobre 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 168 e 173 – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Operazioni di locazione con opzione d'acquisto di veicoli – Beni e servizi utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti – Nascita e portata del diritto a detrazione – Prorata di detrazione»

Nella causa C-153/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Supreme Court of the United Kingdom (Corte suprema del Regno Unito), con decisione del 22 marzo 2017, pervenuta in cancelleria il 27 marzo 2017, nel procedimento

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contro

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da E. Regan, presidente della Quinta Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, C.G. Fernlund (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 febbraio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, da N. Shaw, QC, e M. Jones, barrister, su incarico di A. Brown, solicitor;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brandon, in qualità di agente, assistito da O. Thomas, QC, e A. Mannion, barrister;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 maggio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 168 e 173 della 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione fiscale e doganale, Regno Unito) (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») e la Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (in prosieguo: la «VWFS») in merito al metodo applicabile per determinare la parte recuperabile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte da tale società nell'ambito della parte della sua attività consistente in particolare nell'offrire servizi di locazione con opzione d'acquisto di autoveicoli.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, primo e secondo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 Dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva risulta che gli Stati membri esentano «la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi».

5 L'articolo 168 della direttiva in parola così prevede:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

6 L'articolo 173 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«1. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.

2. Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

- 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 paragrafo 1, 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».

Diritto del Regno Unito

7 Le disposizioni della direttiva IVA relative alla detrazione dell'IVA a monte sono state trasposte nel diritto del Regno Unito dall'articolo 26 del Value Added Tax Act 1994 (legge sull'imposta sul valore aggiunto del 1994) e dagli articoli 101 e 102 del Value Added Tax Regulations 1995 (regolamento sull'imposta sul valore aggiunto del 1995). L'articolo 101, paragrafo 2, lettera d), di tale regolamento stabilisce il metodo normale di determinazione del diritto a detrazione.

8 Una deroga a tale metodo normale è prevista dall'articolo 102 del suddetto regolamento, il quale consente all'amministrazione fiscale di adottare un metodo speciale per determinare il prorata di detrazione dell'IVA assolta a monte.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 La VWFS è una società finanziaria controllata al 100% dalla Volkswagen Financial Services AG e che fa parte del gruppo Volkswagen AG. Tale gruppo fabbrica e vende autoveicoli sotto vari marchi, quali Volkswagen, Audi e Škoda.

10 I finanziamenti proposti dalla VWFS sono destinati esclusivamente all'acquisto di veicoli dei marchi di detto gruppo. Oltre alle offerte di finanziamento, tale società contribuisce alla commercializzazione di autovetture di questi marchi tramite la formazione del personale di vendita dei rivenditori. Tuttavia, le spese relative a tale contributo sono generalmente ammortizzate sull'insieme del bilancio operativo della VWFS e non sono fatturate alle altre imprese del gruppo le quali, pur essendo parte dello stesso gruppo di società, non hanno aderito con la VWFS a un regime di assoggettamento di gruppo all'IVA.

11 Le attività della VWFS comprendono diversi settori, tra i quali quello della vendita al dettaglio. In questo settore, tale società offre tre tipi di prodotti, sia ai professionisti sia ai privati, compresa la locazione con opzione d'acquisto di autoveicoli. All'atto della conclusione di un contratto di locazione con opzione d'acquisto, la VWFS acquista il veicolo dal rivenditore e lo mette a disposizione del cliente; in base a tale contratto la proprietà del veicolo è trasferita al

cliente solo quando tutti i pagamenti dovuti ai sensi del contratto sono stati eseguiti.

12 Secondo la normativa applicabile nel Regno Unito, all'atto della conclusione di tale contratto, la VWFS è considerata il fornitore del veicolo interessato dal contratto suddetto, che deve contenere, tra l'altro, una condizione in virtù della quale il veicolo sia di qualità soddisfacente. Pertanto, il servizio fornito da tale società non si limita alla concessione di un credito, ma comprende un'assistenza inerente al veicolo stesso, come la gestione dei reclami concernenti la sua qualità.

13 Ai sensi di tale contratto di locazione con opzione d'acquisto, il prezzo pagato alla VWFS a titolo dell'acquisto del veicolo corrisponde al prezzo pagato al rivenditore dalla VWFS, senza margine di profitto. Al contrario, nell'ambito della determinazione del tasso d'interesse relativo alla parte «finanziamento» dell'operazione, la VWFS aggiunge alle proprie spese di finanziamento un margine per le spese generali, un margine di profitto e un accantonamento per i crediti inesigibili. Pertanto, secondo il sistema di contabilità che la VWFS utilizza per questo tipo di operazione, la quota dei rimborsi che corrisponde agli interessi è inclusa nel volume d'affari, a differenza della parte corrispondente al rimborso del prezzo d'acquisto del veicolo.

14 Le parti concordano sul fatto che, pur essendo un'unica operazione commerciale, un contratto di locazione con opzione d'acquisto comprende, ai sensi della normativa in materia di IVA del Regno Unito, una serie di prestazioni separate, tra cui, da una parte, la messa a disposizione di un veicolo, operazione imponibile, e, dall'altra, la concessione di un credito, operazione esente.

15 Per quanto riguarda l'IVA assolta a monte dalla VWFS su tutte le sue attività, una parte di essa riguarda esclusivamente o operazioni imponibili, o operazioni esenti, e l'altra parte riguarda operazioni rientranti nei due tipi. L'IVA del secondo tipo è qualificata come «residuale» nel Regno Unito. In concreto, si tratta delle spese generali riguardanti l'ordinaria amministrazione, come quelle relative alla formazione e all'assunzione di personale, ai pasti e alle bevande dello stesso, alla manutenzione e al potenziamento dell'infrastruttura informatica nonché quelle concernenti i locali e il materiale di cancelleria. Considerato lo status della VWFS quale operatore parzialmente esente, le parti sono in disaccordo sulla questione dell'ammontare dell'IVA residuale che può essere detratta dalla VWFS.

16 Al fine di determinare l'importo dell'imposta assolta a monte che essa poteva detrarre, la VWFS ha concordato con l'amministrazione fiscale un «metodo speciale di esenzione parziale». Secondo tale metodo, l'imposta assolta a monte sulle spese sostenute esclusivamente per la realizzazione di operazioni soggette a imposta è detraibile, mentre l'imposta sulle spese sostenute esclusivamente per la realizzazione di operazioni esenti non è detraibile.

17 Il 2 febbraio 2007, la VWFS ha scritto all'amministrazione fiscale al fine di proporle, nell'ambito di tale metodo speciale, di ripartire l'IVA residuale assolta a monte tra i suoi settori di attività, in particolare a seconda del volume d'affari di ogni settore, che sarebbe quindi calcolato senza tenere conto del valore dei veicoli rivenduti nell'ambito dei contratti di locazione con opzione d'acquisto. Successivamente, un particolare metodo verrebbe applicato per quantificare l'IVA residuale detraibile per ciascun settore.

18 La controversia tra l'amministrazione fiscale e la VWFS riguarda la misura in cui l'IVA residuale così attribuita al settore della vendita al dettaglio debba essere considerata, secondo tale metodo particolare, come «utilizzata o da utilizzare» dalla VWFS per effettuare operazioni imponibili in tale settore.

19 A tal riguardo, la VWFS propone di basarsi sul rapporto tra il numero di operazioni imponibili

e il numero totale di operazioni in detto settore. Secondo il suo metodo, le operazioni di locazione con opzione d'acquisto dovrebbero essere considerate come due operazioni distinte, una imponibile e l'altra esente, e il numero delle operazioni non corrisponderebbe al numero dei contratti, ma a quello dei pagamenti, di norma mensili, effettuati in forza di tali contratti.

20 L'amministrazione fiscale ritiene invece che ogni importo di IVA residuale imputato ai contratti di locazione con opzione d'acquisto deve essere ripartito tra le operazioni imponibili e le operazioni esenti secondo il valore di tali operazioni, ma escludendo il valore iniziale del veicolo al momento della sua cessione. Poiché il valore dell'operazione di locazione con opzione d'acquisto sarebbe così in gran parte imputabile alla concessione del finanziamento, che è una prestazione esente, sarebbe recuperabile solo la parte dell'IVA residuale relativa al valore delle altre operazioni imponibili effettuate nell'ambito di tali contratti, come le indennità di rimborso anticipato e le spese per l'esercizio dell'opzione d'acquisto.

21 Il 16 giugno 2008, l'amministrazione fiscale ha emesso un avviso di accertamento relativo all'IVA dovuta dalla VWFS, sulla base della sua interpretazione del diritto a detrazione. Successivamente, il 30 settembre 2008, l'amministrazione fiscale ha adottato una decisione con cui determinava la base imponibile.

22 La VWFS ha impugnato tale avviso di accertamento dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], che ha accolto il suo ricorso con sentenza del 18 agosto 2011.

23 L'amministrazione fiscale ha proposto ricorso contro tale sentenza dinanzi all'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria), Regno Unito]. Il 12 novembre 2012 tale giudice ha emesso una sentenza che accoglieva il ricorso.

24 Il ricorso proposto dalla VWFS dinanzi alla Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Corte d'appello (Inghilterra e Galles) (sezione civile), Regno Unito] è stato accolto da quest'ultima con sentenza del 28 luglio 2015.

25 Il giudice del rinvio, la Supreme Court of the United Kingdom (Corte suprema del Regno Unito) ha autorizzato l'amministrazione fiscale a presentare un ricorso in data 23 dicembre 2015 e ha esaminato quest'ultimo il 3 novembre 2016.

26 In tale contesto la Supreme Court of the United Kingdom (Corte suprema del Regno Unito) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Nel caso in cui le spese generali imputabili a operazioni di locazione con opzione d'acquisto (consistenti nella concessione di finanziamenti, operazione esente, e nella cessione di autovetture, operazione imponibile) siano state integrate soltanto nel prezzo delle concessioni di finanziamenti, operazioni esenti, del soggetto passivo, se questi abbia diritto di detrarre in tutto o in parte l'imposta assolta a monte in relazione a tali spese.

2) Quale sia l'interpretazione corretta del punto 31 della sentenza dell'8 giugno 2000, *Midland Bank* (C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300) e, in particolare, dell'affermazione secondo cui le spese generali "fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti di un'impresa".

In particolare:

a) Se tale passaggio debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro deve sempre

attribuire una parte dell'imposta assolta a monte a ciascuna operazione, per qualsiasi metodo particolare adottato ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA;

b) se ciò valga anche quando, di fatto, le spese generali non sono integrate nel prezzo delle operazioni imponibili effettuate dall'impresa.

3) Se il fatto che le spese generali siano state effettivamente utilizzate, almeno in una certa misura, per effettuare cessioni imponibili di autovetture:

a) comporti che una parte dell'imposta assolta a monte relativamente a tali spese debba essere detraibile;

b) se ciò valga anche quando, di fatto, le spese generali non sono integrate nel prezzo delle cessioni imponibili di autovetture.

4) Se sia legittimo, in via di principio, ignorare le cessioni imponibili di autovetture (o il loro valore) al fine di pervenire a un metodo particolare ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue quattro questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168 e l'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, da una parte, anche quando le spese generali afferenti a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente per la messa a disposizione del bene in questione, vale a dire la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, vale a dire la parte esente di essa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'IVA, come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione e, dall'altra, nel senso che gli Stati membri possono applicare un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento della sua cessione.

Osservazioni preliminari

28 Occorre in limine stabilire se, dal punto di vista dell'IVA, le differenti operazioni relative alle prestazioni di locazione con opzione d'acquisto, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, vale a dire la concessione di finanziamenti e la messa a disposizione di veicoli, debbano essere trattate come operazioni distinte imponibili separatamente o come operazioni complesse uniche, composte da più elementi.

29 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punto 21 e giurisprudenza citata).

30 La Corte ha altresì dichiarato che, da un lato, dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA discende che ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altro lato, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Occorre considerare che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente collegati da

formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica inscindibile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2016, Gabarel, C?555/15, non pubblicata, EU:C:2016:272, punto 44, nonché sentenza del 4 ottobre 2017, Federal Express Europe, C?273/16, EU:C:2017:733, punti 37 e 38 e giurisprudenza citata).

31 Inoltre, si tratta di una prestazione unica nel caso in cui uno o più elementi debbono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione è considerata accessoria a una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punto 23 e giurisprudenza citata).

32 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, è rimesso agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se ciò ricorra in una fattispecie particolare e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (sentenza del 10 marzo 2011, Bog e a., C?497/09, C?499/09, C?501/09 e C?502/09, EU:C:2011:135, punto 55 e giurisprudenza citata).

33 Pertanto, al fine di stabilire se un'operazione commerciale costituisca più prestazioni indipendenti o una prestazione unica ai fini dell'IVA, spetta al giudice nazionale individuare gli elementi caratteristici dell'operazione in questione, tenendo conto dell'obiettivo economico di tale operazione e dell'interesse dei suoi destinatari (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punti 28 e 29 e giurisprudenza citata).

34 Nel caso di specie, il giudice del rinvio ritiene che ogni contratto di locazione con opzione d'acquisto di autovetture sia costituito da più prestazioni distinte, ossia, da un lato, la messa a disposizione di un veicolo e, dall'altro lato, la concessione di un credito. A tal riguardo, occorre rilevare che non risulta né dalla decisione di rinvio né dalle osservazioni presentate alla Corte che tale qualificazione non sia stata operata conformemente ai criteri summenzionati.

35 In particolare, come sostenuto dal governo del Regno Unito, tale scomposizione dell'operazione di locazione con opzione d'acquisto risulta compatibile con la giurisprudenza della Corte, secondo la quale sebbene le esenzioni previste all'articolo 135 della direttiva IVA debbano essere interpretate restrittivamente, resta nondimeno il fatto che, in mancanza di precisa identificazione del mutuante o del mutuatario, l'espressione «la concessione e la negoziazione di crediti», ai sensi del paragrafo 1, lettera b), di tale articolo, non può riguardare solo i prestiti e i crediti concessi da istituti bancari e finanziari.

36 Di conseguenza, il pagamento differito del prezzo d'acquisto di un bene, dietro corresponsione dei relativi interessi, può essere considerato come concessione di un credito esente da imposta ai sensi della menzionata disposizione, purché il pagamento degli interessi non sia un elemento della controprestazione ottenuta per la cessione di beni o la prestazione di servizi, ma il corrispettivo di tale credito (v., in tal senso, sentenza del 27 ottobre 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C?281/91, EU:C:1993:855, punti 12, 13 e 19).

Sul metodo di calcolo del prorata di detrazione dell'IVA

37 Al fine di rispondere alle questioni sollevate, come riformulate al punto 27 della presente sentenza, occorre ricordare la giurisprudenza della Corte relativa all'origine e alla portata del diritto a detrazione dell'IVA.

38 La Corte ha già statuito che dall'articolo 168 della direttiva IVA risulta che un soggetto passivo ha, in linea di principio, diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte quando è accertato

che i beni o i servizi invocati a base di tale diritto sono utilizzati a valle da tale soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e che, a monte, detti beni o servizi sono forniti da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punti 34 e 35).

39 Secondo giurisprudenza costante della Corte, tale diritto dei soggetti passivi costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione europea, di modo che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punti 30 e 31 e giurisprudenza citata).

40 Infatti, il regime delle detrazioni mira 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, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punto 32).

41 Risulta inoltre da una costante giurisprudenza della Corte che la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese sostenute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punto 28 e giurisprudenza citata).

42 Il diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tale genere presentano, infatti, un nesso diretto ed immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e giurisprudenza citata).

43 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che le spese generali di cui trattasi nel procedimento principale presentano un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività della VWFS, e non solo con alcune di esse. A tale riguardo, il fatto che la VWFS abbia deciso di non includere tali spese nel prezzo delle operazioni imponibili, ma solo nel prezzo delle operazioni esenti, non può avere alcuna incidenza su tale accertamento di fatto.

44 Pertanto, se tali spese generali sono state effettivamente sostenute, almeno in una certa misura, per la messa a disposizione di veicoli, che sono operazioni imponibili, le suddette spese fanno parte, in quanto tali, degli elementi costitutivi del prezzo di tali operazioni. Il diritto alla detrazione dell'IVA si acquisisce quindi, in linea di principio, in conformità alle considerazioni esposte ai punti da 38 a 42 della presente sentenza.

45 Per quanto concerne il fatto che le spese generali di cui al procedimento principale non si riflettano, in maniera evidente, nel prezzo delle operazioni imponibili di messa a disposizione di veicoli, occorre ricordare che il risultato di tali operazioni economiche è privo di pertinenza rispetto al diritto a detrazione purché l'attività sia essa stessa soggetta ad IVA (sentenza del 22 giugno

2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punto 40 e giurisprudenza citata).

46 Come già statuito dalla Corte, infatti, occorre garantire il diritto a detrazione dell'IVA senza subordinarlo ad un criterio basato, in particolare, sui risultati dell'attività economica del soggetto passivo, secondo quanto prescritto dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA in virtù del quale è un soggetto passivo «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività» (sentenza del 5 luglio 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punto 44).

47 Tuttavia, la portata del diritto a detrazione varia a seconda dell'utilizzo cui sono destinati i beni e i servizi di cui trattasi. Infatti, mentre per i beni e servizi destinati ad essere utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni soggette ad imposta i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre la totalità della tassa assolta sulla loro acquisizione o sulla loro fornitura, dall'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che per i beni e i servizi destinati ad un uso promiscuo il diritto a detrazione è limitato al prorata dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione realizzate mediante tali beni o tali servizi (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punto 25).

48 Nel caso di specie, poiché le spese generali destinate al settore della vendita al dettaglio della VWFS riguardano beni e servizi utilizzati per effettuare sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non danno diritto a detrazione, deve essere determinato un prorata di detrazione in conformità delle pertinenti disposizioni di tale direttiva.

49 In generale, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175 di tale direttiva, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo facendo riferimento al volume d'affari.

50 Tuttavia, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della suddetta direttiva, gli Stati membri possono autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi.

51 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che gli Stati membri possono, grazie a tale disposizione, applicare, per una determinata operazione, un metodo o un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul volume d'affari, subordinatamente alla condizione che tale metodo 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 (sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punto 24).

52 Pertanto, ogni Stato membro che decida di autorizzare od obbligare il soggetto passivo a operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi deve garantire che i metodi di calcolo del diritto a detrazione consentano di stabilire con la massima precisione la parte di IVA relativa ad operazioni che danno diritto alla detrazione. Il principio di neutralità, infatti, inerente al sistema comune dell'IVA, impone che le modalità di calcolo della detrazione riflettano oggettivamente la parte reale delle spese causate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a operazioni che danno diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punti 30 e 31).

53 A questo proposito, la Corte ha tuttavia specificato che il metodo scelto non deve necessariamente essere il più preciso possibile, ma, come risulta dal punto 51 della presente sentenza, esso deve poter garantire un risultato più preciso di quello che deriverebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione basato sul volume d'affari (v., in tal senso, sentenza del

54 Vero è che la Corte, al punto 33 della sentenza del 10 luglio 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), ha dichiarato, in merito a un istituto bancario che praticava operazioni di leasing per il settore automobilistico, che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, se la realizzazione di tali operazioni da parte di una banca può richiedere l'uso di taluni beni o servizi a uso misto, come edifici, consumo di energia elettrica o taluni servizi trasversali, tale uso è per lo più causato, innanzitutto, dal finanziamento e dalla gestione dei contratti conclusi dai concedenti con i loro clienti e non dalla messa a disposizione degli autoveicoli.

55 In tali circostanze particolari la Corte ha considerato, al punto 34 della suddetta sentenza, che il calcolo del diritto a detrazione con l'applicazione del metodo fondato sul fatturato, che tiene conto degli importi relativi alla parte dei canoni che versano i clienti e che sono intesi a compensare la messa a disposizione degli autoveicoli, porta a determinare un pro rata di detrazione dell'IVA pagata a monte meno preciso di quello risultante dal metodo fondato sulla sola parte dei canoni corrispondente agli interessi che costituiscono il corrispettivo dei costi attinenti al finanziamento e alla gestione dei contratti gestiti dal concedente, in quanto quest'ultime due attività danno luogo alla parte essenziale dell'uso dei beni e servizi a uso misto al fine di realizzare operazioni di leasing nel settore automobilistico.

56 Tuttavia, dal ragionamento seguito dalla Corte per quanto riguarda le operazioni di leasing finanziario di cui trattasi nella causa che ha dato origine alla sentenza del 10 luglio 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), non si può dedurre che l'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA autorizzi gli Stati membri, in maniera generale, ad applicare a tutti i tipi di operazioni simili per il settore automobilistico, quali le operazioni di locazione con opzione d'acquisto di cui trattasi nella causa principale, un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore del veicolo alla sua cessione.

57 In particolare, alla luce del carattere fondamentale del diritto alla detrazione, ricordato al punto 39 della presente sentenza, quando le modalità di calcolo della detrazione non tengono conto di una destinazione effettiva e non trascurabile di una parte delle spese generali a operazioni che danno diritto alla detrazione, non si può considerare che tali modalità riflettano oggettivamente la parte reale delle spese generate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a tali operazioni. Di conseguenza, tali modalità non sono atte a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari.

58 Pertanto, nel caso di specie, per quanto riguarda il metodo di calcolo del prorata di detrazione dell'IVA applicato dall'amministrazione fiscale, spetta al giudice nazionale verificare che tale metodo tenga conto della destinazione effettiva e non trascurabile di una parte delle spese generali ai fini delle operazioni che danno diritto alla detrazione.

59 Alla luce di tutte le precedenti considerazioni, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 168 e l'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, da un lato, anche quando le spese generali relative a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente a titolo della messa a disposizione del bene in questione, ossia la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, ossia la parte esente della stessa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'IVA, come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione e, dall'altro, gli Stati membri non possono applicare un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento

della sua cessione, poiché tale metodo non è atto a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari.

Sulle spese

60 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 168 e l'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, da un lato, anche quando le spese generali relative a operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non si riflettono nell'importo dovuto dal cliente a titolo della messa a disposizione del bene in questione, ossia la parte imponibile dell'operazione, ma nell'importo dell'interesse dovuto a titolo della parte «finanziamento» dell'operazione, ossia la parte esente della stessa, tali spese generali devono comunque essere considerate, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione e, dall'altro, gli Stati membri non possono applicare un metodo di ripartizione che non tenga conto del valore iniziale del bene in questione al momento della sua cessione, poiché tale metodo non è atto a garantire una ripartizione più precisa di quella che risulterebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione secondo il volume d'affari.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.