

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 17, n. 5, terzo comma, e 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 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 presentata nell'ambito di una controversia tra la Royal Bank of Scotland Group plc (in prosieguo: la «Royal Bank of Scotland») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners»), autorità competente nel Regno Unito in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), relativamente all'estensione del diritto a detrazione dell'importo dell'IVA dovuta da tale società.

Ambito normativo

Il diritto comunitario

- ³ In base al dodicesimo 'considerando' della sesta direttiva: «(...) il calcolo del prorata di deduzione deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri».

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

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione 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 deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione 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 dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

5 L'art. 19, n. 1, della sesta direttiva è così formulato:

«Il prorata di deduzione 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 deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,
- 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 deduzione (...).

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

Il diritto nazionale

- 6 Ai sensi dell'art. 101 del regolamento del 1995 relativo all'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Regulations 1995):

«1. Fatto salvo l'art. 102, l'importo dell'imposta a monte detraibile da un soggetto passivo è l'importo imputabile alle operazioni imponibili ai sensi del presente regolamento.

2. In ciascun periodo contabile prescritto:

(...)

- d) È imputabile alle operazioni imponibili la parte dell'imposta a monte su quei beni e servizi che sono o saranno utilizzati dal soggetto passivo per operazioni sia imponibili sia esenti nella stessa proporzione rispetto al totale dell'imposta a monte di quella del valore delle operazioni imponibili da questi effettuate rispetto al valore di tutte le operazioni da questi effettuate nel corso dello stesso periodo.

(...)

4. La proporzione calcolata ai sensi del precedente n. 2, lett. d), è espressa in percentuale e, qualora tale percentuale non sia un numero intero, essa è arrotondata al numero intero superiore.

(...)».

7 L'art. 102, n. 1, di questo regolamento stabilisce:

«Fatto salvo il successivo n. 2 e gli artt. 103, 103 bis e 103 ter, i Commissioners possono autorizzare o imporre l'impiego da parte del soggetto passivo di un metodo diverso da quello di cui all'art. 101 (...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 La Royal Bank of Scotland è il rappresentante di un gruppo di società la cui attività principale consiste nella prestazione di servizi bancari e di altri servizi finanziari. Tale società effettua, nell'ambito di queste attività, operazioni imponibili ed operazioni

esenti. I beni e i servizi la cui acquisizione ha dato luogo al pagamento dell'IVA da parte della Royal Bank of Scotland vengono utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti.

- 9 Dalla decisione di rinvio risulta che, se una parte dell'imposta a monte che la Royal Bank of Scotland sopporta non può essere interamente imputata ad operazioni imponibili o a operazioni esenti, questa parte viene allora qualificata come «residuale» dalle parti nella causa principale.
- 10 Il 31 maggio 2002, le parti nella causa principale hanno stipulato un accordo relativo all'approvazione dei metodi speciali di esenzione parziale per quanto riguarda l'imposta a monte residuale a carico del gruppo IVA della Royal Bank of Scotland. Tale accordo prevede alcuni parametri nel cui ambito può essere concordato con tale società un metodo speciale in ciascuno dei suoi settori di attività. In particolare, tale accordo prevede che, quando il metodo applicabile ad un settore o ad una parte di un settore che rientra nelle attività commerciali della Royal Bank of Scotland richiede che il recupero dell'imposta a monte sia basato su una percentuale calcolata, la detta percentuale deve essere arrotondata ai due decimali superiori e l'art. 101, n. 4, del regolamento del 1995 relativo all'imposta sul valore aggiunto non deve trovare applicazione.
- 11 Successivamente, la Royal Bank of Scotland ha ritenuto che quest'ultima disposizione dell'accordo del 31 maggio 2002 fosse incompatibile con gli artt. 17 e 19 della sesta direttiva e che fosse, per tale motivo, priva di effetti. Essa ha considerato che tale direttiva richiedeva un arrotondamento al numero intero superiore ed ha chiesto l'accordo dei Commissioners per effettuare un calcolo di ripartizione destinato a quantificare l'imposta a monte residuale detraibile in un settore determinato della sua attività che comportasse un arrotondamento al numero intero superiore. Avendo questi ultimi adottato una decisione con cui rifiutavano l'uso di un tale metodo, la Royal Bank of Scotland ha impugnato questa decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal, il quale, nella sua decisione 20 gennaio 2006, ha dichiarato che un metodo speciale fissato di comune accordo, che prevedesse l'arrotondamento ai due decimali superiori, era compatibile con la normativa del Regno Unito nonché con la sesta direttiva.

12 La Royal Bank of Scotland ha impugnato questa decisione dinanzi alla Court of Session (Scozia). Ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione della sesta direttiva, quest'ultimo giudice ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva prescriva che il prorata deducibile da un soggetto passivo ai sensi dell'art. 17, n. 5, [della sesta direttiva] sia determinato su base annuale, espresso come percentuale e arrotondato all'unità superiore nel caso in cui:

- a) tale prorata sia un prorata che è stato determinato per un settore delle attività del soggetto passivo conformemente all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a) o b), [di tale direttiva]; e/o
- b) tale prorata sia un prorata che è stato determinato in base all'impiego, da parte del soggetto passivo, di tutti o di parte dei beni o servizi ai sensi dell'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. c), [della detta direttiva]; e/o
- c) tale prorata sia un prorata che è stato determinato per tutti i beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo per tutte le operazioni menzionate all'art. 17, n. 5, primo comma, [della sesta direttiva], conformemente al terzo comma, lett. d), [della medesima direttiva].

- 2) Se l'art. 19, n. 1, secondo comma, [della sesta direttiva] autorizzi gli Stati membri ad imporre che il prorata deducibile da un soggetto passivo ai sensi dell'art. 17, n. 5, [della stessa direttiva] venga arrotondato a una cifra diversa dal numero intero immediatamente superiore».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- ¹³ Con la sua prima questione pregiudiziale, il giudice di rinvio chiede se gli Stati membri siano tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista dall'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva allorché il prorata del diritto a detrazione dell'imposta a monte viene calcolato secondo uno dei metodi speciali di cui all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di tale direttiva.
- ¹⁴ Secondo costante giurisprudenza, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in via di principio, essere soggetto a limitazioni (sentenza 6 ottobre 2005, causa C-243/03, Commissione/Francia, Racc. pag. I-8411, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- ¹⁵ Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di 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, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-1361, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

¹⁶ Pertanto, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può aversi né imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (sentenza 14 settembre 2006, causa C-72/05, *Wollny*, Racc. pag. I-8297, punto 20).

¹⁷ L'art. 17, n. 5, della sesta direttiva stabilisce il regime che si applica al diritto a detrazione dell'IVA, allorché questa si riferisce a beni o servizi che sono utilizzati dal soggetto passivo «sia per operazioni che danno a diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto». In un tale caso, conformemente all'art. 17, n. 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 (sentenze *Abbey National*, cit., punto 37, e 27 settembre 2001, causa C-16/00, *Cibo Participations*, Racc. pag. I-6663, punto 34).

¹⁸ Il diritto a detrazione viene calcolato, in forza dell'art. 17, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, secondo un prorata determinato ai sensi dell'art. 19 di questa stessa direttiva.

¹⁹ Il detto art. 17, n. 5, terzo comma, autorizza tuttavia la deroga a tale regola consentendo agli Stati membri di prevedere uno degli altri metodi di determinazione del diritto a detrazione elencati in tale comma, ossia la determinazione di un prorata diverso per

ogni settore di attività o la detrazione a seconda della destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi ad un'attività precisa, o anche a prevedere l'esclusione del diritto a detrazione a talune condizioni.

- 20 Per quanto riguarda la questione intesa ad accertare in base a quale metodo gli Stati membri debbano arrotondare l'importo detraibile così determinato, quest'ultima disposizione non contiene alcuna regola specifica.
- 21 Contrariamente a quanto sostenuto dalla Royal Bank of Scotland, la regola di arrotondamento prevista all'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva non trova applicazione nella misura in cui un determinato caso di specie è sottoposto ad un regime speciale previsto all'art. 17, n. 5, terzo comma, di questa stessa direttiva.
- 22 Come risulta chiaramente dalla formulazione degli artt. 17, n. 5, e 19, n. 1, della sesta direttiva, quest'ultima disposizione rinvia solo al prorata di detrazione, previsto all'art. 17, n. 5, primo comma, di tale direttiva, e stabilisce così una regola dettagliata di calcolo solo per il prorata cui si riferisce quest'ultima disposizione.
- 23 Inoltre, questo risultato deriva anche dalla struttura delle disposizioni di cui trattasi. Mentre il secondo comma del detto art. 17, n. 5, della direttiva prevede, per il calcolo dell'importo detraibile, che l'applicazione del detto art. 19 costituisce la regola, il suo terzo comma, che inizia con l'espressione «tuttavia», autorizza gli Stati membri a

prevedere deroghe di maggiore o minore portata a questa regola, che possono comportare anche l'esclusione del diritto a detrazione.

24 Infine, questo è confermato anche dalla finalità dell'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a)-d), della sesta direttiva che ha per obiettivo in particolare, come ha sostenuto la Commissione, tenendo conto delle caratteristiche specifiche proprie delle attività del soggetto passivo, di consentire agli Stati membri di pervenire a risultati più precisi. Pertanto, tali Stati devono essere in grado di applicare regole di arrotondamento più precise di quella prevista all'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva. Obbligare, per motivi di semplificazione, gli Stati membri ad effettuare arrotondamenti in base a quest'ultimo metodo, quando esso è meno preciso, sarebbe incompatibile con l'obiettivo di dette deroghe.

25 Ne deriva che, nella misura in cui un determinato caso di specie è assoggettato ad un tale regime di deroga, esso è escluso dalla regola di calcolo del prorata di detrazione dell'art. 19 della sesta direttiva. Pertanto, gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di quest'ultima disposizione, allorché fanno ricorso ai metodi di calcolo previsti all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di questa stessa direttiva, ma possono adottare regole di arrotondamento proprie, nel rispetto dei principi su cui si fonda il sistema comune dell'IVA (v. sentenza 10 luglio 2008, causa C-484/06, Koninklijke Ahold, Racc. pag. I-5097, punto 33).

26 Contrariamente a quanto sostiene la Royal Bank of Scotland, questa constatazione non è affatto rimessa in discussione dall'obiettivo della sesta direttiva, previsto nel suo dodicesimo 'considerando', secondo cui il calcolo del prorata di detrazione deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri. Da un lato, questo 'considerando' non richiede che il calcolo del prorata di detrazione debba essere effettuato in modo identico in tutti gli Stati membri. Dall'altro, prevedendo esplicitamente la possibilità, per gli Stati membri, di derogare al metodo di calcolo previsto all'art. 19, n. 1, con diversi

metodi, la sesta direttiva consente che il calcolo del prorata del diritto a detrazione venga effettuato in maniera diversa negli Stati membri.

²⁷ Inoltre, il principio di neutralità fiscale, che riflette il principio di parità di trattamento, nonché il principio di proporzionalità non possono nemmeno richiedere l'applicazione di un solo metodo di arrotondamento per tutti questi metodi di calcolo (v., in questo senso, sentenza *Koninklijke Ahold*, cit., punti 37 e 41).

²⁸ Infine, contrariamente a quanto sostiene la *Royal Bank of Scotland*, tale constatazione non è rimessa in discussione nemmeno dall'interpretazione che potesse essere data della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), in quanto quest'ultima, essendo entrata in vigore il 1° gennaio 2007, quindi successivamente ai fatti della causa principale, non è pertanto applicabile.

²⁹ Sulla base delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista all'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva allorché il prorata del diritto a detrazione dell'imposta a monte viene calcolato secondo uno dei metodi speciali di cui all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di tale direttiva.

Sulla seconda questione

- 30 Con la sua seconda questione, il giudice di rinvio chiede se l'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva autorizzi gli Stati membri a richiedere che il prorata detraibile sia arrotondato ad una cifra diversa dal numero intero immediatamente superiore allorché esso viene determinato conformemente all'art. 17, n. 5, della stessa direttiva.
- 31 Tale questione d'interpretazione dell'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva non si pone, dato che gli Stati membri non sono obbligati ad applicare le regole di arrotondamento previste da questa stessa disposizione allorché fanno ricorso ai metodi di calcolo previsti all'art. 17, n. 5, terzo comma, di tale direttiva.
- 32 Ne deriva, tenuto conto della soluzione data alla prima questione e sulla base di quanto precede, che non occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale.

Sulle spese

- 33 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 (Ottava Sezione) dichiara:

Gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista all'art. 19, n. 1, secondo comma, 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, allorché il prorata del diritto a detrazione dell'imposta a monte viene calcolato secondo uno dei metodi speciali di cui all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di tale direttiva.

Firme

Causa C-517/07

Afton Chemical Ltd

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[domanda di pronuncia pregiudiziale
proposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Direttiva 92/81/CEE — Accise sugli oli minerali — Artt. 2, nn. 2 e 3, nonché 8, n. 1, lett. a) — Direttiva 2003/96/CE — Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità — Art. 2, nn. 2-4, lett. b) — Ambito di applicazione — Additivi per carburante aventi la qualità di oli minerali o di prodotti energetici, ma che non vengono usati come carburante — Regime nazionale di tassazione»

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 18 dicembre 2008 I - 10429

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Strutture delle accise sugli oli minerali — Direttiva 92/81 — Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità — Direttiva 2003/96 — Ambito di applicazione

(Direttive del Consiglio 92/81, artt. 2, n. 3, e 8, n. 1, e 2003/96, art. 2, nn. 3 e 4)

I - 10427

Gli artt. 2, n. 3, e 8, n. 1, della direttiva 92/81, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, per quanto riguarda il periodo fino al 31 dicembre 2003, e l'art. 2, nn. 3 e 4, della direttiva 2003/96, che ristrutturata il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, per quanto riguarda il periodo dal 1° gennaio al 31 ottobre 2004, devono essere interpretati nel senso che additivi per carburante che hanno la qualità di «oli minerali» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della prima di queste direttive o di «prodotti energetici» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della seconda di queste, ma che non sono destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati come carburante, devono essere assoggettati al regime di tassazione previsto dalle citate direttive.

Infatti, con l'espressione «[o]ltre ai prodotti tassabili elencati al paragrafo 1», gli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 intendono sancire in modo esplicito l'inclusione, nell'ambito di applicazione delle loro disposizioni, di tutti i prodotti destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati

come carburante, come additivo, oppure per accrescere il volume finale dei carburanti, ivi compresi i prodotti che costituiscono «oli minerali» o «prodotti energetici» ai sensi di tali direttive.

Peraltro, dall'impianto generale e dalla finalità delle direttive 92/81 e 2003/96, che mirano ad istituire un regime di tassazione armonizzato degli oli minerali e dei prodotti energetici, risulta che il legislatore comunitario ha inteso equiparare ai carburanti gli additivi ad essi aggiunti, a prescindere dalla loro natura, e ciò per il solo fatto che essi sono aggiunti a questi carburanti, al fine di assoggettarli al medesimo regime di tassazione di questi ultimi. Di conseguenza, gli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 sono intesi a comprendere ogni prodotto utilizzato come additivo, che costituisca o meno un «olio minerale» o un «prodotto energetico» ai sensi delle direttive in esame.

(v. punti 36, 38, 40, 42, 44 e dispositivo)