

Causa C-118/11

Eon Aset Menidjmont OOD

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad Varna)

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 168 e 176 — Diritto a detrazione — Condizione riguardante l'impiego dei beni e dei servizi ai fini di operazioni soggette ad imposta — Sorgere del diritto a detrazione — Contratto di locazione di un autoveicolo — Contratto di leasing — Veicolo utilizzato dal datore di lavoro per il trasporto a titolo gratuito di un dipendente tra il suo domicilio e il suo luogo di lavoro»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Acquisto di un bene d'investimento — Nozione*

[Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 14, §§ 1 e 2, b)]

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte*

[Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 168, a)]

3. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 168 e 176)

1. Nell'ipotesi in cui un contratto di leasing relativo ad un autoveicolo preveda o il trasferimento di proprietà di tale veicolo al locatario alla scadenza del contratto di cui trattasi, o che il locatario disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto veicolo, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene, l'operazione deve essere equiparata all'acquisto di un bene di investimento.

(v. punto 40)

2. L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che un autoveicolo noleggiato viene considerato come usato ai fini delle operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo qualora sussista un nesso diretto ed immediato tra l'uso di tale veicolo e l'attività economica del soggetto passivo. ? alla scadenza del periodo cui si riferisce ognuno dei pagamenti che sorge il diritto a detrazione e che occorre tenere conto della sussistenza di un siffatto nesso.

Inoltre, un autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing e qualificato come bene di investimento viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta qualora il soggetto passivo, che agisca in quanto tale, acquisti tale bene e lo destini integralmente al patrimonio della sua impresa, nel qual caso la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte è integrale ed immediata e qualsiasi uso del suddetto bene per fini privati del soggetto passivo o del suo personale o per fini estranei alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso. ? l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo, che agisce in quanto tale, a determinare l'applicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e, quindi, del meccanismo di detrazione. L'uso che si fa o si prevede di fare del bene determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto. La questione se il soggetto passivo abbia acquistato il bene agendo in quanto tale, vale a dire ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva, è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo.

(v. punti 57-58, 64, dispositivo 1)

3. Gli articoli 168 e 176 della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano ad una normativa nazionale che preveda l'esclusione del diritto a detrazione di beni e servizi destinati ad operazioni effettuate a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo, purché i beni qualificati come beni di investimento non siano destinati al patrimonio dell'impresa.

(v. punto 74, dispositivo 2)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 febbraio 2012 (*)

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 168 e 176 — Diritto a detrazione — Condizione riguardante l'impiego dei beni e dei servizi ai fini di operazioni soggette ad imposta — Sorgere del diritto a detrazione — Contratto di locazione di un autoveicolo — Contratto di leasing — Veicolo utilizzato dal datore di lavoro per il trasporto a titolo gratuito di un dipendente tra il suo domicilio e il suo luogo di lavoro»

Nella causa C?118/11,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria), con decisione 24 febbraio 2011, pervenuta in cancelleria il 7 marzo 2011, nel procedimento

Eon Aset Menidjmont OOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues (relatore), presidente di sezione, dai sigg. U. Löhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo bulgaro, da T. Ivanov e da D. Drambozova, in qualità di agenti;

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

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 168, 173 e 176 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Eon Aset Menidjmont OOD (in prosieguo: l'«Eon Aset») e il Direktor na Direktsia «Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della direzione «Impugnazione e esecuzione del procedimento», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia delle entrate), in merito all'avviso di accertamento in rettifica che assoggettava l'Eon Aset all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), conseguente ad un diniego di beneficiare del diritto a detrazione.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA:

«Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 L'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva recita:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come

proprietario».

5 In forza dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), della direttiva in parola, si considera come cessione di beni «la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata».

6 L'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

7 Secondo l'articolo 26 della direttiva IVA:

«1. Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

2. Gli Stati membri possono derogare alle disposizioni del paragrafo 1 a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni della concorrenza».

8 L'articolo 63 della direttiva in parola sancisce che «il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

9 L'articolo 64, paragrafo 1, di detta direttiva precisa quanto segue:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».

10 Secondo l'articolo 167 della direttiva IVA «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

11 A norma dell'articolo 168 della medesima direttiva:

«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;

(...)».

12 L'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva in parola, così recita:

«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».

13 L'articolo 176 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

Il diritto nazionale

14 A norma dell'articolo 6, paragrafo 3, punto 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63 del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS») si considera una cessione di beni effettuata a titolo oneroso «la separazione o la messa a disposizione di una merce, per uso personale, al soggetto passivo, al proprietario, ai suoi dipendenti, o ancora a terzi, a condizione che, in occasione della sua produzione, della sua importazione o del suo acquisto, sia stato integralmente o parzialmente esercitato il diritto a detrazione».

15 L'articolo 9, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS equipara ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso «il servizio fornito a un soggetto passivo-persona fisica per fini personali, a un proprietario, ai suoi dipendenti, o ancora a terzi, a condizione che, in occasione della prestazione del servizio, sia stata utilizzata una merce la cui relativa imposta sia stata interamente o parzialmente detratta in occasione della sua produzione, della sua importazione o del suo acquisto».

16 In deroga al suddetto articolo 9, paragrafo 3, l'articolo 9, paragrafo 4, punto 1, dello ZDDS dispone che non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso «la messa a disposizione a titolo gratuito, da parte del datore di lavoro, di un servizio di trasporto dei dipendenti, inclusi quelli aventi un contratto di dirigente, dal loro domicilio al posto di lavoro e ritorno, qualora tali prestazioni vengano effettuate a fini dell'attività economica del soggetto passivo».

17 L'articolo 69, paragrafo 1, dello ZDDS così recita:

«Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di operazioni imponibili effettuate da un soggetto registrato, questi è autorizzato a detrarre quanto segue:

1. l'imposta sui beni o sui servizi che il fornitore o prestatore, a sua volta registrato ai sensi della presente legge, gli ha fornito o prestato o gli fornisce o presta».

(...))».

18 Ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, dello ZDDS:

«Anche in presenza delle condizioni previste dall'articolo 69 o dall'articolo 74, non sussiste il diritto

a detrazione qualora:

(...)

2. i beni o i servizi siano destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo».

(...)».

19 In forza dell'articolo 70, paragrafo 3, dello ZDDS:

«Il paragrafo 1, punto 2, non si applica al:

(...)

2. servizio di trasporto dei dipendenti, inclusi quelli aventi un contratto di dirigente, dal loro domicilio al posto di lavoro e ritorno, fornito a titolo gratuito dal datore di lavoro a fini della sua attività economica;

(...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

20 L'Eon Aset è una società stabilita in Bulgaria che svolge le sue attività economiche in svariati settori.

21 In occasione di un accertamento fiscale riguardante il periodo dal 1° luglio 2008 al 31 ottobre 2009, le autorità competenti hanno constatato che l'Eon Aset aveva concluso, da un lato, un contratto di locazione di un autoveicolo con una società per il periodo dal 1° ottobre 2008 al 1° marzo 2009 e, dall'altro, un contratto di leasing con un'altra società, riguardante un altro autoveicolo, per una durata di 48 mesi.

22 L'Eon Aset aveva detratto l'IVA risultante da tutte le fatture rilasciate nel periodo d'imposta corrispondente alla ricezione delle medesime.

23 Le summenzionate autorità hanno ritenuto che, in mancanza di prove in tal senso, i veicoli dovessero essere considerati come non utilizzati ai fini dell'attività economica dell'Eon Aset.

24 All'Eon Aset è stato negato il diritto a detrazione dell'IVA correlativa, in forza dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS.

25 L'Eon Aset ha contestato l'avviso di accertamento in rettifica, emesso nei suoi confronti, mediante un ricorso amministrativo dinanzi al Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

26 Poiché quest'ultimo ha parzialmente confermato il suddetto avviso di accertamento, l'Eon Aset ha proposto un ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna (tribunale amministrativo di Varna).

27 A sostegno del suo ricorso, l'Eon Aset deduce che gli autoveicoli di cui trattasi nella causa principale sono stati utilizzati per provvedere al trasporto del suo amministratore tra il suo domicilio e il suo luogo di lavoro. Avvalendosi dell'articolo 70, paragrafo 3, punto 2, dello ZDDS, l'Eon Aset ritiene che l'esclusione del diritto a detrazione, di cui all'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS, non riguardi il trasporto di membri del personale dal loro domicilio al luogo di lavoro e ritorno, effettuato a titolo gratuito dal datore di lavoro.

28 L'Eon Aset contesta altresì la compatibilità dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS con il diritto dell'Unione.

29 In tale contesto, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Come debba essere interpretato il requisito di cui all'espressione "sono impiegati", stabilito dall'articolo 168 della direttiva [IVA] e, quanto alla valutazione del sorgere del diritto a detrazione, in quale momento tale requisito debba essere soddisfatto: se già nel periodo d'imposta in cui i beni sono acquistati o i servizi ricevuti, o se sia sufficiente che tale requisito sia soddisfatto in un periodo di imposta successivo;

2) Se, in considerazione degli articoli 168 e 176 della direttiva [IVA], risulti ammissibile una norma nazionale quale l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, [dello ZDDS], che consente di escludere sin dall'inizio dal sistema delle detrazioni [dell'IVA] i beni e i servizi "destinati a operazioni non aventi titolo oneroso o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo";

3) Nel caso di soluzione affermativa della seconda questione, se l'articolo 176 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro che, per avvalersi della possibilità riconosciutagli di escludere il diritto a detrazione [dell'IVA] per determinati beni e servizi, definisca le categorie di spese nei seguenti termini: i beni o i servizi sono destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad altre attività che esulano dall'attività economica del soggetto passivo, fatti salvi i casi dell'articolo 70, paragrafo 3, [dello ZDDS], ha rispettato il requisito di designare una categoria di beni e servizi sufficientemente definiti, cioè se li definisca con riferimento alla loro natura;

4) A seconda della soluzione apportata alla terza questione: come debba essere valutata la destinazione (l'impiego o il futuro impiego) dei beni o dei servizi acquistati dal soggetto passivo alla luce degli articoli 168 e 176 della direttiva [IVA]: alla stregua di una condizione per il sorgere del diritto a detrazione oppure quale motivo per procedere ad una rettifica dell'importo della detrazione;

5) Qualora la destinazione (l'impiego) vada considerata un motivo per procedere alla rettifica dell'importo della detrazione, come debba essere interpretata la disposizione dell'articolo 173 della direttiva [IVA]: se essa preveda il compimento di una rettifica anche nei casi in cui beni e servizi sono inizialmente impiegati per un'attività non soggetta all'imposta o dopo il loro acquisto non vengono affatto impiegati, pur essendo a disposizione dell'impresa ed essendo inclusi nell'attività imponibile del soggetto passivo in un periodo [d'imposta] successivo al loro acquisto;

6) Qualora l'articolo 173 della direttiva [IVA] vada interpretato nel senso che la prevista rettifica riguarda anche le ipotesi in cui i beni o i servizi dopo essere stati acquistati vengono inizialmente utilizzati per una attività non soggetta ad imposta, o non vengono affatto impiegati ma, successivamente, vengono inclusi nell'attività imponibile del soggetto passivo, se si debba ritenere ? considerate le limitazioni dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, [dello ZDDS] e la circostanza che ex articolo 79, paragrafi 1 e 2, di detta legge le rettifiche possono essere eseguite quando i beni che originariamente erano utilizzati in modo da giustificare la detrazione sono poi impiegati in

modo che tali condizioni non sono più soddisfatte — che lo Stato membro abbia rispettato il suo dovere di disciplinare il diritto a detrazione per tutti i soggetti passivi nel modo più affidabile ed equo possibile;

7) A seconda delle soluzioni fornite alle precedenti questioni, se si deve ritenere che un soggetto passivo registrato ai [fini dell'IVA], secondo la disciplina [dello ZDDS] relativa alla limitazione del diritto a detrazione e alla rettifica dell'importo della detrazione, in circostanze come quelle della causa principale e considerato l'articolo 168 della direttiva [IVA], sia autorizzato a detrarre l'IVA con riferimento ai beni e ai servizi fornitigli o resi da un altro soggetto passivo, nel periodo [d'imposta] in cui questi gli sono stati forniti o resi e in cui l'imposta è divenuta esigibile».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima, quarta e settima

30 Con le sue questioni prima, quarta e settima, che occorre esaminare congiuntamente, in sostanza, il giudice del rinvio desidera sapere in presenza di quali condizioni l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA consenta ad un soggetto passivo di detrarre l'IVA versata, da un lato, per un contratto di locazione di un autoveicolo e, dall'altro, per la locazione di un autoveicolo in forza di un contratto di leasing e in quale momento tali condizioni debbano essere soddisfatte affinché sorga il diritto a detrazione.

Considerazioni preliminari

31 A norma dell'articolo 168 della direttiva IVA, il soggetto passivo beneficia del diritto a detrazione dell'IVA nei limiti in cui i beni e i servizi vengano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Di conseguenza, è necessario qualificare in via preliminare le attività di cui trattasi nella causa principale alla luce della nozione di operazione imponibile.

32 Conformemente all'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, «si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni», poiché la nozione di cessione di beni richiede, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della predetta direttiva, il «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

33 La locazione di un autoveicolo, giacché non consiste in una cessione di beni, in linea di principio, deve essere qualificata come prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva in parola (v., in tal senso, sentenze dell'11 settembre 2003, *Cookies World*, C?155/01, Racc. pag. I?8785, punto 45, e del 21 febbraio 2008, *Part Service*, C?425/06, Racc. pag. I?897, punto 61).

34 La locazione di un autoveicolo in forza di un contratto di leasing può, nondimeno, presentare caratteristiche equiparabili all'acquisto di un bene di investimento.

35 Come rilevato dalla Corte, nel contesto di una disposizione che consente agli Stati membri di escludere i beni di investimenti dal regime delle detrazioni dell'IVA per un periodo transitorio, la nozione di bene d'investimento riguarda 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 vengano ammortizzati in più esercizi finanziari (v., in tal senso, sentenze del 1° febbraio 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Racc. pag. 113, punto 12, nonché del 6 marzo 2008, *Nordania Finans e BG Factoring*, C?98/07, Racc. pag. I?1281, punti 27 e 28).

36 Inoltre, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA considera una cessione di

beni la consegna materiale di un bene in forza di un contratto che prevede la locazione di tale bene per un determinato periodo, accompagnata dalla clausola secondo cui la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata.

37 Nell'ipotesi di un contratto di leasing, non si configura necessariamente un acquisto del bene, poiché un siffatto contratto può prevedere che il locatario possa scegliere di non acquistare suddetto bene al termine del periodo di locazione.

38 Tuttavia, come si evince dal principio contabile internazionale IAS 17 relativo ai contratti di locazione, ripreso dal regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione, del 3 novembre 2008, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio (GU L 320, pag. 1), il contratto di locazione semplice deve essere tenuto distinto dal contratto di leasing finanziario, essendo quest'ultimo caratterizzato dal trasferimento al locatario della maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale. Il fatto che un trasferimento di proprietà sia previsto al termine del contratto o il fatto che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene costituiscono, individualmente o congiuntamente, criteri che consentono di determinare se un contratto possa essere qualificato come contratto di leasing finanziario.

39 Come già precisato dalla Corte, la nozione di cessione di beni non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v. sentenze dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Racc. pag. I-285, punto 7, e del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Racc. pag. I-1317, punto 32).

40 Pertanto, nell'ipotesi in cui il contratto di leasing relativo ad un autoveicolo preveda o il trasferimento di proprietà di tale veicolo al locatario alla scadenza del contratto di cui trattasi, o che il locatario disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto veicolo, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene, l'operazione deve essere equiparata all'acquisto di un bene di investimento.

41 Spetta al giudice nazionale determinare, in base alle caratteristiche del caso di specie, se i criteri esposti al punto precedente della presente sentenza siano soddisfatti.

Sulle condizioni del diritto a detrazione

42 Dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA si evince che un soggetto passivo può detrarre l'IVA dovuta a monte per beni o servizi nei limiti in cui questi ultimi siano utilizzati ai fini della sua attività economica.

43 Occorre sottolineare, a tal riguardo, che il regime di detrazioni posto in essere dalla predetta direttiva è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA è diretto a garantire 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., in particolare, sentenza del 12 febbraio 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Racc. pag. I-839, punto 27).

44 Qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati a fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può aversi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (v. sentenze del 30 marzo

2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Racc. pag. I?3039, punto 24, e Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, cit., punto 28).

45 Il criterio inerente all'uso del bene o del servizio a fini di operazioni rientranti nell'attività economica dell'impresa si differenzia a seconda che si tratti dell'acquisto di un servizio o di un bene di investimento.

46 Per quanto riguarda un'operazione consistente nell'acquisto di un servizio, quale la locazione di un autoveicolo, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C?29/08, Racc. pag. I?10413, punto 57 e giurisprudenza ivi citata).

47 Un diritto a detrazione è altresì ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che egli fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (sentenza SKF, cit., punto 58 e la giurisprudenza ivi citata).

48 In entrambi i casi menzionati ai punti 46 e 47 della presente sentenza, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche (sentenza SKF, cit., punto 60).

49 Sebbene spetti al giudice del rinvio valutare se sussiste un nesso diretto ed immediato tra la locazione dell'autoveicolo di cui trattasi nella causa principale e l'attività economica dell'Eon Aset, spetta alla Corte fornire a tale giudice indicazioni utili alla luce del diritto dell'Unione.

50 Nella specie, l'Eon Aset ha sostenuto, dinanzi al giudice del rinvio, che gli autoveicoli noleggiati in forza del contratto di locazione o del contratto di leasing, in esame nella causa principale, sono stati utilizzati al fine di effettuare il trasporto del suo amministratore tra il suo domicilio e il suo luogo di lavoro.

51 La Corte ha già statuito che la circostanza che lo spostamento dal domicilio al luogo di lavoro sia un presupposto indispensabile della presenza sul posto di lavoro e, quindi, dello svolgimento dell'attività lavorativa, non costituisce un elemento determinante per considerare che il trasporto del dipendente tra il suo domicilio e il suo luogo di lavoro non soddisfi bisogni privati dello stesso ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA. Infatti, sarebbe in contrasto con l'obiettivo di tale disposizione che un siffatto nesso indiretto fosse di per sé sufficiente per escludere l'equiparazione dello spostamento a una prestazione a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C?258/95, Racc. pag. I?5577, punto 27).

52 Per contro, in circostanze particolari, le esigenze dell'impresa possono imporre che il datore di lavoro stesso provveda al trasporto dei dipendenti tra il loro domicilio e il luogo di lavoro, sicché l'organizzazione del trasporto da parte del datore di lavoro risulta effettuata per fini che non sono estranei all'impresa (v., in tal senso, sentenza Fillibeck, cit., punti 29 e 30).

53 Per quanto riguarda la locazione di un autoveicolo in forza di un contratto di leasing, che può essere equiparata ad un'operazione consistente nell'acquisto di un bene d'investimento

destinato, in parte, a un uso privato e, in parte, a un uso professionale, il soggetto passivo ha una possibilità di scelta. Ai fini dell'IVA, egli può o inserire tale bene integralmente nel patrimonio della propria impresa, o conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato escludendolo in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, oppure inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'uso professionale effettivo (v., in tal senso, sentenze 4 ottobre 1995, Armbrecht, C?291/92, Racc. pag. I?2775, punto 20, nonché del 14 luglio 2005, Charles e Charles-Tijmens, C?434/03, Racc. pag. I?7037, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

54 Se il soggetto passivo decide di trattare un bene d'investimento, utilizzato tanto per fini professionali quanto per fini privati, come bene d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tale bene è, in via di principio, integralmente ed immediatamente detraibile. Ciò posto, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, citate sentenze Charles e Charles-Tijmens, punti 24 e 25 nonché la giurisprudenza ivi citata, e Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punto 37).

55 Qualora un soggetto passivo decida di conservare un bene d'investimento interamente nel suo patrimonio privato, pur utilizzandolo nel contempo per fini sia professionali che privati, nessuna parte dell'IVA dovuta o assolta a monte sull'acquisto del bene è detraibile (sentenza dell'8 marzo 2001, Bakcsi, C?415/98, Racc. pag. I?1831, punto 27). In tal caso, l'uso di tale bene per le esigenze dell'impresa non può essere soggetto all'IVA (v., in tal senso, sentenza Bakcsi, cit., punto 31).

56 Infine, qualora il soggetto passivo scelga di destinare il bene al patrimonio professionale della sua impresa soltanto nei limiti del suo uso professionale effettivo, la parte del bene sottratta a tale patrimonio professionale non fa parte dei beni dell'impresa e, di conseguenza, non rientra nella sfera di applicazione del sistema dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Armbrecht, cit., punto 28).

57 Va parimenti precisato che è l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo, che agisce in quanto tale, a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo di detrazione. L'uso che si fa o si prevede di fare del bene determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz, C?97/90, Racc. pag. I?3795, punto 15).

58 La questione se il soggetto passivo abbia acquistato il bene agendo in quanto tale, vale a dire ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA, è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza Bakcsi, cit., punto 29).

59 Ove necessario, spetta al giudice del rinvio valutare se l'autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing sia stato destinato al patrimonio dell'impresa e determinare l'entità del diritto a detrazione di cui essa può beneficiare nell'ipotesi in cui tale bene sia stato destinato soltanto in parte al suo patrimonio professionale.

Sul sorgere del diritto a detrazione

60 Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile.

61 Tale disposizione deve essere letta alla luce dell'articolo 63 della predetta direttiva, a tenore del quale l'imposta diventa esigibile al momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

62 In virtù dell'articolo 64 della direttiva in parola, qualora la locazione di un autoveicolo sia caratterizzata da una prestazione di servizi che dà luogo a pagamenti successivi, è alla scadenza del periodo cui si riferisce ognuno di tali pagamenti che sorge il diritto a detrazione e che occorre tenere conto della sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra il veicolo noleggiato e l'attività economica del soggetto passivo.

63 Ove si tratti di un bene di investimento, il soggetto passivo che destini la totalità di quest'ultimo al patrimonio della sua impresa, dispone di un diritto a detrazione immediato dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Charles e Charles/Tijmens, cit., punto 24 nonché la giurisprudenza ivi citata).

64 Dalle considerazioni che precedono si evince che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che:

— un autoveicolo noleggiato viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo qualora sussista un nesso diretto ed immediato tra l'uso di tale veicolo e l'attività economica del soggetto passivo, e che è alla scadenza del periodo cui si riferisce ognuno dei pagamenti che sorge il diritto a detrazione e che occorre tenere conto della sussistenza di un siffatto nesso;

— un autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing e qualificato come bene di investimento viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposte qualora il soggetto passivo, che agisca in quanto tale, acquisti tale bene e lo destini integralmente al patrimonio della sua impresa, nel qual caso la detrazione dell'IVA dovuta a monte è integrale ed immediata e qualsiasi uso del suddetto bene per fini privati del soggetto passivo o del suo personale o per fini estranei alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.

Sulle questioni seconda e terza

65 Con le sue questioni seconda e terza, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 70, paragrafo 1, punto 2, dello ZDDS sia compatibile con gli articoli 168 e 176 della direttiva IVA, laddove consente l'esclusione del diritto a detrazione per beni e servizi destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo.

66 In via preliminare, occorre ricordare che, nell'ambito di un procedimento proposto ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la Corte non è competente a pronunciarsi né sull'interpretazione di disposizioni legislative o regolamentari nazionali né sulla compatibilità di tali disposizioni con il diritto dell'Unione. Essa può tuttavia fornire al giudice nazionale gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli permetteranno di risolvere il problema giuridico che gli è stato sottoposto (v., in particolare, sentenze del 21 settembre 2000, Borowitz, C-124/99, Racc. pag. I-7293, punto 17, nonché del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Racc. pag. I-10385, punto 32).

67 Ciò posto, si deve considerare che, con suddette questioni, il giudice del rinvio chiede

sostanzialmente se gli articoli 168 e 176 della direttiva IVA ostino ad una normativa nazionale che preveda l'esclusione del diritto a detrazione per beni e servizi destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo.

68 A tal riguardo, va rilevato che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo che disciplina l'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e che va esercitato per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni imponibili effettuate a monte (v. sentenze del 6 luglio 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Racc. pag. I-1883, punto 18, e del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, Racc. pag. I-1597, punto 24).

69 Dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA nonché dalla giurisprudenza menzionata ai punti 43 e seguenti della presente sentenza emerge che la sussistenza di un diritto a detrazione presuppone che il soggetto passivo, che agisce in quanto tale, acquisti un bene o un servizio e lo impieghi ai fini della sua attività economica.

70 La normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale esclude qualsiasi diritto a detrazione qualora i beni o i servizi siano destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo.

71 Una siffatta normativa equivale ad escludere il diritto a detrazione dell'IVA qualora le condizioni necessarie per la sussistenza di tale diritto non siano soddisfatte.

72 L'articolo 70, paragrafo 1, dello ZDDS non limita dunque il diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 176 della direttiva IVA.

73 Va tuttavia precisato che uno Stato membro non può negare ai soggetti passivi che abbiano scelto di trattare beni di investimento impiegati sia a fini professionali che a fini privati come beni di impresa, la detrazione integrale ed immediata dell'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tali beni alla quale essi hanno diritto conformemente alla giurisprudenza costante ricordata al punto 63 della presente sentenza (v., in tal senso, sentenza Charles e Charles-Tijmens, cit., punto 28).

74 Pertanto, si deve rispondere alle questioni seconda e terza che gli articoli 168 e 176 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che preveda l'esclusione del diritto a detrazione di beni e servizi destinati ad operazioni effettuate a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo, purché i beni qualificati come beni di investimento non siano destinati al patrimonio dell'impresa.

Sulle questioni quinta e sesta

Sulla ricevibilità

75 Il governo bulgaro e la Commissione deducono che non è necessario rispondere alle questioni quinta e sesta, poiché queste ultime riguardano un'ipotesi senza relazione con la controversia principale.

76 A tale riguardo occorre ricordare che, nell'ambito di un procedimento ex articolo 267 TFUE, basato sulla netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale. Del pari, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è

tenuta a statuire (v., in particolare, sentenze del 15 dicembre 1995, *Bosman*, C-415/93, Racc. pag. I-4921, punto 59, e del 14 febbraio 2008, *Varec*, C-450/06, Racc. pag. I-581, punto 23 nonché la giurisprudenza ivi citata).

77 Tuttavia, la Corte ha parimenti affermato che, in ipotesi eccezionali, le spetta esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza. Il rifiuto di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo quando risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, quando il problema è di natura ipotetica o quando la Corte non dispone degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, citate sentenze *Bosman*, punto 61, e *Varec*, punto 24 nonché la giurisprudenza ivi citata).

78 Tale ipotesi ricorre nella specie. Infatti, dalla decisione di rinvio non emerge che i beni acquisiti siano serviti per attività prive di carattere economico prima di essere destinati ad un'attività economica o che non siano mai stati usati. Pertanto, l'ipotesi formulata in tali questioni non ha alcuna relazione con l'oggetto della controversia principale.

79 Di conseguenza, le questioni quinta e sesta devono essere dichiarate irricevibili.

Sulle spese

80 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 (Seconda Sezione) dichiara:

1) L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

— **un autoveicolo noleggiato viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo qualora sussista un nesso diretto ed immediato tra l'uso di tale veicolo e l'attività economica del soggetto passivo, e che è alla scadenza del periodo cui si riferisce ognuno dei pagamenti che sorge il diritto a detrazione e che occorre tenere conto della sussistenza di un siffatto nesso;**

— **un autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing e qualificato come bene di investimento viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta qualora il soggetto passivo, che agisca in quanto tale, acquisti tale bene e lo destini integralmente al patrimonio della sua impresa, nel qual caso la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte è integrale ed immediata e qualsiasi uso del suddetto bene per fini privati del soggetto passivo o del suo personale o per fini estranei alla sua impresa è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.**

2) Gli articoli 168 e 176 della direttiva 2006/112 non ostano ad una normativa nazionale che preveda l'esclusione del diritto a detrazione di beni e servizi destinati ad operazioni effettuate a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo, purché i beni qualificati come beni di investimento non siano destinati al patrimonio dell'impresa.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.