

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

17 luglio 2014 (*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 16 e 18 – Leasing finanziario – Beni oggetto di un contratto di leasing finanziario – Mancato recupero di tali beni da parte della società di leasing dopo la risoluzione del contratto – Beni mancanti»

Nella causa C-438/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Romania), con decisione del 9 aprile 2013, pervenuta in cancelleria il 2 agosto 2013, nel procedimento

SC BCR Leasing IFN SA

contro

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, G. Arestis e A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC BCR Leasing IFN SA, da D. Dascălu, avocat;
- per il governo rumeno, da R.H. Radu, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da G.-D. Balan e L. Lozano Palacios, 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 16 e 18 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 proposta nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la SC BCR Leasing IFN SA (in prosieguo: la «BCR Leasing») e, dall'altro, l'Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili e l'Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (in prosieguo, congiuntamente: l'«Agenzia»), in ordine al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») su beni dati in locazione nell'ambito di un contratto di leasing finanziario, ma risultati mancanti a seguito della loro omessa restituzione alla società locatrice.

Contesto normativo

La direttiva IVA

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA è così formulato:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...».

- 4 L'articolo 14 della direttiva IVA così dispone:

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

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

- b) 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;

(...».

- 5 L'articolo 16 di tale direttiva prevede quanto segue:

«È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni».

6 L'articolo 18 della direttiva IVA è così formulato:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

- a) la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA;
- b) la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato ad imposta, quando detto bene ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto o della sua destinazione conformemente alla lettera a);
- c) ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto o della loro destinazione conformemente alla lettera a)».

7 Gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA, contenuti nel capo 5, intitolato «Rettifica delle detrazioni», del titolo X, rubricato «Detrazioni», di detta direttiva, sono così formulati:

«Articolo 184

La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.

Articolo 185

1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica.

Articolo 186

Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

Il diritto rumeno

Il codice tributario

- 8 Ai sensi dell'articolo 125 bis, paragrafo 1, punto 16, della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927, del 23 dicembre 2003), nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), la «cessione a se stessi è intesa secondo quanto previsto dall'articolo 128, paragrafo 4», di detto codice.
- 9 L'articolo 128 di tale codice, intitolato «Cessione di beni», così dispone:
- «1. Si considera “cessione di beni” il trasferimento del diritto di disporre dei beni come un proprietario.
- (...)
3. Le seguenti operazioni sono considerate, parimenti, cessioni di beni, ai sensi del paragrafo 1:
- a) la cessione effettiva di un bene ad altra persona, in virtù di un contratto che preveda che il pagamento sia effettuato a rate o di qualsiasi altro tipo di contratto che preveda che la proprietà sia attribuita al più tardi al momento del pagamento dell'ultimo importo in scadenza, ad eccezione dei contratti di leasing;
- (...)
4. Sono assimilate alle cessioni di beni effettuate a titolo oneroso le seguenti operazioni:
- a) il prelievo da parte di un soggetto passivo di un bene mobile da esso acquistato o prodotto per un utilizzo a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'imposta;
- b) il prelievo da parte del soggetto passivo di un bene mobile da esso acquistato o prodotto per essere messo, a titolo gratuito, a disposizione di altre persone, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'imposta;
- c) il prelievo da parte di un soggetto passivo di un bene mobile da esso acquistato o prodotto, diverso dai beni strumentali di cui all'articolo 149, paragrafo 1, lettera a), per un utilizzo ai fini di operazioni che non danno diritto a detrazione totale, quando detto bene ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'imposta alla data del suo acquisto;
- d) i beni per i quali è stata constatata la mancanza, ad eccezione di quelli indicati al paragrafo 8, lettere da a) a c);
- (...)
8. Non sussiste cessione di beni, ai sensi del paragrafo 1, nei casi:
- a) di beni distrutti a seguito di calamità naturali o per causa di forza maggiore nonché di beni smarriti o rubati, se dimostrato legalmente, secondo quanto previsto dalle modalità di esecuzione;

- b) di beni sotto forma di scorte degradate qualitativamente che non possono più essere recuperati, nonché di immobilizzazioni materiali dismesse, alle condizioni previste dalle modalità di esecuzione;
 - c) di beni deperibili, nei limiti previsti per legge».
- 10 Ai sensi dell'articolo 129, paragrafo 3, lettera a), del codice tributario, la «locazione di beni o la concessione in godimento di beni nel quadro di un contratto di leasing» costituiscono una prestazione di servizi.

Le modalità di esecuzione del codice tributario

- 11 Le modalità di esecuzione del codice tributario, approvate con decisione del governo n. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112, del 6 febbraio 2004), nella loro versione applicabile ai fatti del procedimento principale, al punto 6 prevedono quanto segue:

«Punto 6

(...)

6. In caso di risoluzione di contratti di leasing finanziario riguardanti beni mobili materiali, per tali beni è constatata la mancanza presso il locatore, ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 4, lettera d), del codice tributario, alla scadenza del termine previsto nel contratto per la restituzione del bene da parte dell'utilizzatore, che non può superare i 30 giorni di calendario dalla data di risoluzione del contratto (...).

- 12 Con decreto legislativo n. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 621, del 29 agosto 2012), il governo rumeno ha abrogato l'articolo 128, paragrafi 4, lettera d), e 8, lettere da a) a c), del codice tributario, con decorrenza dal 1° gennaio 2013. Allo stesso modo, con decisione del governo n. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 753, dell'8 novembre 2012), il governo rumeno ha abrogato il punto 6, paragrafo 6, delle modalità di esecuzione del codice tributario, con decorrenza dal 1° gennaio 2013.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 13 La BCR Leasing è una società per azioni attiva nel settore del leasing. Essa acquista da diversi fornitori autovetture per le quali detrae integralmente l'IVA pagata a monte. Contestualmente, la società stipula contratti di leasing finanziario, aventi ad oggetto le autovetture acquistate, con persone fisiche o giuridiche che, per tutta la durata del contratto, hanno qualità di utilizzatori, mentre proprietaria di tali autovetture resta la BCR Leasing.
- 14 A seguito di inadempimenti o ritardi nei pagamenti, la BCR Leasing ha dovuto risolvere una parte dei contratti di leasing finanziario stipulati con gli utilizzatori inadempienti. Secondo quanto pattuito nei contratti, gli utilizzatori erano tenuti, entro tre giorni dalla data della risoluzione del contratto in questione, a restituire alla BCR Leasing il bene oggetto del contratto. Di fronte al rifiuto da parte di alcuni utilizzatori di restituire tale bene, la BCR Leasing ha avviato nei loro confronti procedimenti di esecuzione forzata. Tuttavia, nonostante le misure adottate, non è stato possibile recuperare taluni dei beni in questione entro i termini previsti.

- 15 Non avendo ricevuto pagamenti per i contratti risolti, la BCR Leasing non ha più emesso fatture relative a tali contratti e non ha più riscosso l'IVA corrispondente.
- 16 Nel corso di un accertamento eseguito nel 2011, l'Agenția ha riscontrato irregolarità riguardanti le modalità di indicazione, registrazione e dichiarazione dell'IVA per il periodo compreso tra il 1° settembre 2008 e il 31 dicembre 2010. Con avviso di imposizione del 30 agosto 2011 e con rapporto di accertamento fiscale in pari data, essa ha imposto alla BCR Leasing un obbligo di pagamento supplementare per un ammontare di 19 266 551 lei rumeni (RON) a titolo di IVA nonché l'importo di RON 9 502 774 a titolo di interessi di mora.
- 17 Nell'avviso di imposizione summenzionato, l'Agenția ha indicato che il leasing, durante il periodo di validità del contratto, deve essere considerato una prestazione di servizi, eventualmente seguita da una cessione di beni al momento della scadenza del contratto, a seconda che l'utilizzatore eserciti o meno l'opzione di acquisto.
- 18 Inoltre, l'Agenția ha ritenuto che l'ipotesi di beni mancanti per ragioni diverse da quelle previste dall'articolo 128, paragrafo 8, lettere da a) a c), del codice tributario dovesse essere qualificata come cessione di beni soggetta ad IVA, dovendo l'operazione essere definita come «cessione a se stessi», ai sensi dell'articolo 125 bis, paragrafo 1, punto 16, del codice tributario.
- 19 A giudizio dell'Agenția, quindi, la BCR Leasing era tenuta, alla scadenza del termine previsto nel contratto di leasing finanziario per la restituzione del bene da parte dell'utilizzatore, ad applicare le disposizioni dell'articolo 128, paragrafo 4, lettera d), del codice tributario, relative alla cessione a se stessi e alla riscossione dell'IVA, nonché ad emettere, per tali cessioni, fatture a proprio nome.
- 20 Ritenendo che la normativa nazionale sulla quale si basava l'avviso di imposizione menzionato al punto 16 della presente sentenza non fosse conforme al sistema istituito dalla direttiva IVA, la BCR Leasing ha proposto un ricorso di annullamento contro tale avviso, ricorso giunto da ultimo all'esame della Curtea de Apel București.
- 21 In tali circostanze, la Curtea de Apel București ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se possa essere considerato cessione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 16 della [direttiva IVA] o, eventualmente, cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 18 [di tale direttiva], il caso di beni oggetto di un contratto di leasing finanziario che, a seguito della risoluzione del contratto per colpa dell'utilizzatore, non sono stati recuperati dalla società di leasing presso l'utilizzatore del bene, sebbene la società di leasing abbia anche avviato e proseguito le procedure di legge per il recupero dei beni e dopo la risoluzione la società di leasing non abbia più incassato alcun importo relativo all'utilizzo dei beni».

Sulla questione pregiudiziale

- 22 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 16 e 18 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che l'impossibilità, per una società di leasing, di recuperare dall'utilizzatore i beni oggetto di un contratto di leasing finanziario a seguito della risoluzione di tale contratto per colpa dell'utilizzatore, nonostante le azioni intraprese da tale società per il recupero dei beni in parola e nonostante l'assenza di

qualsivoglia corrispettivo a seguito di tale risoluzione, possa essere assimilata ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dei summenzionati articoli.

- 23 Occorre ricordare, anzitutto, che l'articolo 16 della direttiva IVA assimila determinate operazioni, per le quali non viene percepito dal soggetto passivo alcun effettivo corrispettivo, a cessioni di beni effettuate a titolo oneroso soggette ad IVA. Secondo una giurisprudenza consolidata, lo scopo di tale disposizione consiste nel garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene dello stesso tipo (v., in tal senso, sentenza EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 Per conseguire tale obiettivo, l'articolo 16 della direttiva IVA assimila ad una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.
- 25 Orbene, non si può non rilevare che, nel caso in esame, l'impossibilità di ottenere il recupero dei beni oggetto di un contratto di leasing finanziario, in circostanze come quelle del procedimento principale, non è riconducibile ad alcuna di tali ipotesi.
- 26 In primo luogo, infatti, i beni di cui trattasi non possono essere considerati beni destinati all'uso privato del soggetto passivo o a quello del suo personale, giacché detti beni non si trovano in loro possesso. In secondo luogo, la circostanza che l'utilizzatore resti in possesso di tali beni senza corrispondere alcunché a titolo di corrispettivo è dovuta al presunto comportamento colpevole di quest'ultimo, e non ad un trasferimento a titolo gratuito di tali beni all'utilizzatore da parte del locatore. In terzo luogo, gli stessi beni non possono essere considerati destinati a «fini estranei» all'impresa del soggetto passivo, poiché la loro locazione e, quindi, la loro messa a disposizione dell'utilizzatore rappresentano la sostanza stessa dell'attività economica del locatore. La circostanza che quest'ultimo non riesca a recuperare tali beni dopo la risoluzione del contratto di leasing finanziario non significa affatto che egli li abbia destinati a fini estranei alla sua impresa.
- 27 Ne consegue che l'impossibilità, per una società di leasing, di recuperare beni oggetto di un contratto di leasing finanziario a seguito della risoluzione di tale contratto, in circostanze come quelle del procedimento principale, non può essere assimilata ad una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 16 della direttiva IVA.
- 28 Per quanto riguarda, poi, l'articolo 18 della direttiva IVA, occorre constatare che tale disposizione non è applicabile in circostanze come quelle del procedimento principale.
- 29 Dalla decisione di rinvio risulta, infatti, che la BCR Leasing ha detratto integralmente l'IVA pagata a monte al momento dell'acquisto dei veicoli in questione. Pertanto, l'ipotesi di cui all'articolo 18, lettera a), della direttiva IVA, che concerne soltanto il caso in cui l'acquisto a monte non dia diritto alla detrazione totale dell'IVA, non trova applicazione nel caso di specie.
- 30 Per quanto riguarda le ipotesi contemplate dall'articolo 18, lettere b) e c), della direttiva IVA, è sufficiente rilevare che, nel caso di specie, il soggetto passivo non ha né destinato i beni di

cui trattasi ad un «settore di attività non assoggettato ad imposta», ai sensi della lettera b) di tale articolo, né cessato la sua attività economica imponibile, come prescritto dalla lettera c) dello stesso.

- 31 L'articolo 18 della direttiva IVA, pertanto, non permette agli Stati membri di assimilare operazioni come quelle di cui al procedimento principale ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso.
- 32 Infine, per fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre precisare che il meccanismo di rettifica previsto dagli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA è parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva (sentenza TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 30). Le suseposte considerazioni non incidono quindi sulla configurabilità di un eventuale diritto dell'amministrazione fiscale di esigere una regolarizzazione da parte di un soggetto passivo, alle condizioni previste al riguardo nella direttiva IVA.
- 33 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sottoposta che gli articoli 16 e 18 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che l'impossibilità, per una società di leasing, di recuperare dall'utilizzatore i beni oggetto di un contratto di leasing finanziario a seguito della risoluzione di tale contratto per colpa dell'utilizzatore, nonostante le azioni intraprese da tale società per il recupero dei beni in parola e nonostante l'assenza di qualsivoglia corrispettivo a seguito di tale risoluzione, non può essere assimilata ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dei summenzionati articoli.

Sulle spese

- 34 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 (Settima Sezione) dichiara:

Gli articoli 16 e 18 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 l'impossibilità, per una società di leasing, di recuperare dall'utilizzatore i beni oggetto di un contratto di leasing finanziario a seguito della risoluzione di tale contratto per colpa dell'utilizzatore, nonostante le azioni intraprese da tale società per il recupero dei beni in parola e nonostante l'assenza di qualsivoglia corrispettivo a seguito di tale risoluzione, non può essere assimilata ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi dei summenzionati articoli.