SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
26 maggio 2005 *

Nel procedimento C-536/03,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) con decisione 26 novembre 2003, pervenuta in cancelleria il 22 dicembre 2003, nella causa tra

António Jorge L^da^

e

Fazenda Pública,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. J. Makarczyk, P. Kūris e G. Arestis, giudici,

* Lingua processuale: il portoghese.

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

viste le osservazioni presentate:

— per la Repubblica portoghese, dal sig. L. Fernandes, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig. ra A.M. Alves Vieira, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 16 dicembre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 19 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari —

Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), per quanto riguarda la determinazione della portata del diritto a deduzione dell'imposta versata a monte nell'esercizio dell'attività di costruzione immobiliare.

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso proposto dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (giudice amministrativo di ultimo grado) della Repubblica portoghese dalla società António Jorge L^da^ contro le autorità portoghesi relativamente ad un atto di liquidazione di un complemento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e degli interessi di mora per gli anni dal 1994 al 1997.

Ambito normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 10 della sesta direttiva è così formulato:

«1. Si considera

a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

b) esigibilità dell'imposta il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un determinato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. (...)

Tuttavia, nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile all'atto dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

4 L'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», prevede:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

(...)

5. 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.

5 Tale art. 17, n. 5, terzo comma, consente anche agli Stati membri di autorizzare o obbligare i soggetti passivi ad applicare criteri diversi da quelli di cui all'art. 19.

6 L'art. 19 della sesta direttiva, intitolato « Calcolo del prorata di deduzione » è così formulato:

«1. 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. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

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

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, per il calcolo del prorata di deduzione, non si tiene conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle cessioni di beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa. Non si tiene neppure conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie o a quelle di cui all'art. 13, punto B, lettera d), anche quando si tratta di operazioni accessorie. (...)»

La normativa nazionale

7 L'IVA è disciplinata in Portogallo dal codice dell'IVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; in prosieguo: il «CIVA»), approvato con decreto legge 26 dicembre 1984 n. 394B/84, (*Diário da República*, serie A, n. 297).

8 L'art. 23 del CIVA è così formulato:

«1. Allorché, nell'esercizio della sua attività, il soggetto passivo effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui una parte non dà diritto a deduzione, l'imposta gravante sugli acquisti è deducibile solo secondo una percentuale che corrisponde all'importo annuo delle operazioni che danno diritto a deduzione.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo precedente, il soggetto passivo può operare la deduzione a seconda della destinazione reale della totalità o di parte dei beni o servizi utilizzati, salvo che la direzione generale delle imposte gli imponga condizioni speciali o faccia cessare tale procedimento nel caso in cui vengano accertate rilevanti distorsioni di imposizione.

3. L'amministrazione fiscale può obbligare il soggetto passivo ad agire conformemente al paragrafo precedente:

a) allorché egli esercita attività economiche distinte;

b) allorché l'applicazione del procedimento di cui al n. 1 comporta distorsioni rilevanti di imposizione.

4. La percentuale di deduzione di cui al n. 1 risulta da una frazione avente al numeratore l'importo annuo, al netto dell'imposta, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che danno diritto a deduzione in forza degli artt. 19 e 20, n. 1, e, al denominatore, l'importo annuo, al netto dell'imposta, di tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo, ivi comprese le operazioni che sono esonerate o che sfuggono all'imposizione, in particolare le sovvenzioni non soggette ad imposta diverse dai sussidi strumentali.

5. Tuttavia, ai fini del calcolo di cui al paragrafo precedente, non sono comprese le cessioni di attivi immobilizzati, che sono stati utilizzati nell'ambito dell'attività dell'impresa, e le operazioni immobiliari o finanziarie, aventi carattere accessorio rispetto all'attività esercitata dal soggetto passivo (...)».

9 Il decreto legge 20 agosto 1986 n. 241/86 (*Diário da República*, serie A, n. 190) ha ulteriormente completato il regime contenuto nel CIVA per quanto riguarda l'attività di cessione di beni immobili.

10 L'art. 5 di questo decreto legge è così formulato:

«1. La deduzione dell'imposta relativa a ciascun immobile o parte autonoma avviene secondo il metodo della destinazione effettiva di tutti i beni e servizi utilizzati, conformemente alle disposizioni dell'art. 23, n. 2 del [CIVA].

2. Se la direzione generale delle imposte dirette e indirette ritiene inadeguati i criteri di imputazione utilizzati per l'assegnazione effettiva, fissa criteri diversi e ne informa il contribuente indicando i motivi della decisione».

La causa principale e la questione pregiudiziale

11 La società António Jorge L^{da} (in prosieguo: la «António Jorge»), la cui la sede è a Santarém (Portogallo), ha adito il Supremo Tribunal Administrativo per impugnare la sentenza del Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (Tribunale tributario di primo grado di Santarém), che aveva parzialmente accolto il ricorso presentato contro l'atto di liquidazione di un complemento dell'IVA e degli interessi di mora per gli anni dal 1994 al 1997.

12 I fatti, come esposti nella sentenza di primo grado, sono i seguenti:

«1. Negli anni dal 1994 al 1997 (...) [la António Jorge] veniva assoggettata all'imposta sulle persone giuridiche (regime generale) e inquadrata, ai fini dell'IVA, nel regime ordinario (...).

2. Ai sensi della circolare di servizio n. 9097 del 5 settembre 1996, (...) [la António Jorge] veniva sottoposta a ispezione fiscale, operazione conclusasi in data 26 giugno 1997, e a seguito della quale veniva prodotta la relazione di verifica contabile allegata (...) [al fascicolo della causa principale].

3. I servizi di amministrazione delle imposte del distretto di Santarém, a seguito della detta verifica contabile, concludevano, per quanto riguarda l'IVA:

— per l'esistenza di difficoltà nell'esatta rilevazione dell'imposta portata indebitamente a deduzione sotto la voce "costi generali", in quanto l'impugnante ha proceduto alla deduzione totale, mentre le sue acquisizioni erano destinate a un settore esente e ad un altro imponibile;

— nell'acquisizione di immobilizzazioni, queste ultime sono imputate al settore soggetto all'IVA (deducibile), dato che, alla fine degli esercizi, parte del valore degli ammortamenti di tali immobilizzazioni era distribuita o considerata rientrare nel settore delle attività esenti.

(...)

4. Alla luce di quanto accertato e descritto nel punto 3, il perito intervenuto nella detta operazione di ispezione fiscale procedeva alla determinazione (...) dell'IVA, che ha considerato indebitamente dedotta dalla (...) [António Jorge], in violazione del disposto di cui all'art. 23 del [CIVA] e sulla base di "documenti privi di forma legale", come imposta non liquidata.

(...)

8. Durante gli anni dal 1994 al 1997 (...) [la António Jorge] effettuava prestazioni di servizi (lavori in appalto) che le conferivano il diritto di deduzione dell'IVA pagata sulle acquisizioni e sulle operazioni soggette a sisa [imposta sull'acquisizione di immobili, oggi soppressa], che non consentivano siffatta deduzione.

9. In questi stessi anni, circa il 50 % del volume d'affari dell'impugnante era costituito da lavori di costruzione di immobili concessi in appalto da cooperative dell'edilizia abitativa e da enti autarchici che comportavano la liquidazione dell'IVA all'aliquota del 5 % e la deduzione al 17 % (16 % nel 1994), mentre il 20 % circa del volume di affari comportava la liquidazione dell'IVA all'aliquota del 17 % (16 % nel 1994) e, per il resto, si trattava di operazioni soggette a sisa, esenti e senza diritto a deduzione d'imposta».

13 A sostegno del suo ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la António Jorge ha sollevato la questione dell'interpretazione dell'art. 19 della sesta direttiva.

14 In tale contesto, il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Come debba essere interpretato l'art. 19 della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 (77/388/CEE).

2) Se l'art. 23, n. 4, del CIVA sia compatibile con la norma sopra citata, qualora venga interpretato nel senso che, allorché il soggetto passivo è un'impresa

dedita ad attività immobiliare, operante in due settori, di cui uno è quello della costruzione di edifici destinati alla vendita (esente da IVA) e l'altro quello degli appalti di lavori (soggetto all'IVA), per calcolare la percentuale di deduzione IVA o il prorata posto a carico del detto soggetto passivo a seguito dell'acquisizione di beni e servizi destinati alle attività di ambedue i settori, si debba, ai fini del detto calcolo, includere nel denominatore della frazione, oltre al volume di affari annuo, anche il valore delle opere in corso alla fine di ciascun anno, le quali non sono state ancora commercializzate ed il cui valore non è stato, in tutto o in parte, riscosso.

3) Ovvero, debba essere interpretato nel senso che il detto denominatore comprende solo il volume d'affari».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla formulazione delle questioni

15 Tenuto conto del tenore delle questioni poste dal giudice del rinvio, è opportuno anzitutto ricordare che la Corte, benché non sia competente, a norma dell'art. 234 CE, ad applicare la norma comunitaria a una determinata fattispecie, quindi a valutare una disposizione di diritto nazionale sotto il profilo di questa norma, può tuttavia, nell'ambito della collaborazione giurisdizionale istituita da detto articolo, in base agli elementi del fascicolo, fornire al giudice nazionale gli elementi interpretativi del diritto comunitario che possano essergli utili nella valutazione degli effetti di una disposizione (v. sentenza 20 aprile 1988, causa 204/87, Bekaert, Racc. pag. 2029, punto 5).

16 A tal riguardo, in caso di questioni eventualmente formulate in modo improprio o che eccedano l'ambito delle funzioni attribuitele dall'art. 234 CE, spetta alla Corte estrarre dal complesso degli elementi forniti dal giudice nazionale, in particolare dalla motivazione del provvedimento di rinvio, gli elementi di diritto comunitario che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia (v. sentenza 17 giugno 1997, causa C-105/96, Codiesel, Racc. pag. 3465, punto 13).

17 Dalla motivazione della decisione di rinvio risulta che il Supremo Tribunal Administrativo chiede alla Corte di interpretare l'art. 19, n. 1, della sesta direttiva, e più in concreto pone la questione «se, allorché il soggetto passivo è un'impresa dedita ad attività immobiliare, operante in due settori, di cui uno è quello della costruzione di edifici destinati alla vendita (esente da IVA) e l'altro quello degli appalti di lavori (soggetto all'IVA), per calcolare la percentuale di deduzione IVA o il prorata posto a carico del detto soggetto passivo a seguito dell'acquisizione di beni e servizi destinati alle attività di ambedue i settori, si debba, ai fini del detto calcolo, includere nel denominatore della frazione, oltre al volume di affari annuo, anche il valore delle opere in corso alla fine di ciascun anno, le quali non sono state ancora commercializzate ed il cui valore non è stato, in tutto o in parte, riscosso».

18 Il giudice del rinvio intende quindi accertare se, per l'applicazione dell'art. 19 della sesta direttiva, e più in particolare per il calcolo della frazione che consente di ottenere il prorata di deduzione previsto dall'art. 17 della stessa direttiva, occorra o meno inserire, nel denominatore, il valore delle opere in corso alla fine di ciascun anno, le quali non sono state ancora commercializzate ed il cui valore non è stato, in tutto o in parte, riscosso dal soggetto passivo.

Osservazioni presentate alla Corte

19 La Commissione delle Comunità europee e il governo portoghese affermano che l'interpretazione di una norma di diritto interno che porta a includere nel denominatore della frazione che consente il calcolo del prorata della deduzione il valore delle opere in corso effettuate da un soggetto passivo nell'esercizio di un'attività di costruzione civile non è compatibile con l'art. 19 della sesta direttiva in quanto queste opere non corrispondono a cessioni di beni o prestazioni di servizi già effettuate dal soggetto passivo o ad altre situazioni che determinano l'esistenza del fatto generatore o l'esigibilità dell'imposta.

20 Il governo portoghese precisa tuttavia che l'adozione da parte delle autorità nazionali di un criterio che consente di determinare la portata dell'attività d'impresa, tenendo conto della variazione della produzione o del valore delle opere in corso in funzione della sua destinazione effettiva, sarebbe possibile in applicazione dell'art. 17, n. 5, terzo comma, della detta direttiva. La Commissione, dal canto suo, fa valere la possibilità di adattamenti successivi, conformemente all'art. 20 della stessa direttiva.

Giudizio della Corte

21 In via preliminare occorre ricordare che, come la Corte ha già dichiarato, il sistema delle deduzioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune 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 (sentenze 8

giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 19, e 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-1361, punto 24).

22 Dalla decisione di rinvio risulta che António Jorge effettua, nell'ambito della sua attività economica, prestazioni di servizi corrispondenti ad appalti di lavori di edilizia civile assoggettati all'IVA in applicazione degli artt. 2, n. 1, e 6 della sesta direttiva. Questa società effettua anche cessioni di beni immobili che sono assoggettate all'IVA in forza degli artt. 2, n. 1, e 5 di tale direttiva, ma esonerate da tale imposta, in applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 16, della stessa direttiva.

23 In quanto non si tratta di operazioni accessorie, di cui all'art. 19, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva dalle quali si prescinde per il calcolo del prorata di deduzione previsto all'art. 17, n. 5, primo comma, della stessa direttiva, occorre determinare quali operazioni debbano essere prese in considerazione nel calcolo di tale prorata.

24 L'art. 17, n. 1, della sesta direttiva prevede che il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. L'art. 10, n. 2, della stessa direttiva prevede che questo si verifica all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 36). Occorre ricordare che l'art. 10, n. 1, lett. b), della sesta direttiva definisce l'esigibilità dell'imposta come «il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta».

25 Ne deriva che, nel sistema della sesta direttiva, il fatto generatore dell'imposta, la sua esigibilità e la possibilità di deduzione sono collegati alla realizzazione effettiva della cessione o della prestazione di servizi, salvo per il caso di versamento di acconti in cui l'imposta diventa esigibile al momento della riscossione. L'art. 19, n. 1, non

contiene alcuna menzione che esclude l'applicazione di questa regola generale per il calcolo del prorata di deduzione e nulla nella formulazione di questa disposizione consente di ritenere che questo sistema contenga una deroga per quanto riguarda la presa in considerazione, nel denominatore della frazione che consente il calcolo del prorata, di operazioni non ancora compiute diverse da quelle che hanno dato luogo al versamento di acconti o redazioni di stati di avanzamento dei lavori.

26 In tale prospettiva, è incompatibile con questo sistema ammettere che la determinazione del campo della deduzione possa tener conto delle operazioni non ancora effettuate e la cui realizzazione futura può non concretizzarsi, mentre il fatto generatore dell'imposta e, di conseguenza, il diritto a una deduzione dipendono dalla realizzazione effettiva di un'operazione. Ora, in quanto opere in corso non hanno costituito oggetto di una fatturazione da parte del soggetto passivo o di stati di avanzamento dei lavori e di alcun versamento di acconti, esse non costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi già effettuate da quest'ultimo né un'altra situazione che costituisce fatto generatore dell'esigibilità dell'imposta. Esse non devono quindi essere incluse nel denominatore della frazione di cui all'art. 19, n. 1, della sesta direttiva per il calcolo del prorata di deduzione.

27 Occorre quindi risolvere le questioni poste dal giudice del rinvio nel senso che l'art. 19, n. 1, della sesta direttiva si oppone a che nel denominatore della frazione che consente il calcolo del prorata di deduzione sia inserito il valore delle opere in corso effettuate dal soggetto passivo nell'esercizio di un'attività di edilizia civile, allorché questo valore non corrisponde a cessioni di beni o prestazioni di servizi che egli ha già effettuato o che hanno dato luogo alla redazione di stati di avanzamento dei lavori e/o a riscossione di acconti.

Sulle spese

28 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per sottoporre osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) **L'art. 19 della 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, si oppone a che sia incluso nel denominatore della frazione che consente il calcolo del prorata di deduzione il valore delle opere in corso effettuate da un soggetto passivo nell'esercizio di un'attività di edilizia civile, allorché questo valore non corrisponde a cessioni di beni o a prestazioni di servizi che egli ha già effettuato o che hanno dato luogo alla redazione di stati di avanzamento dei lavori e/o a riscossioni di acconti.**

Firme