

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. POIARES MADURO

presentate il 10 marzo 2005(1)

**Causa C-204/03**

**Commissione delle Comunità europee**

**contro**

**Regno di Spagna**

«IVA – Limitazione del diritto a deduzione – Sovvenzioni»

1. Il presente ricorso, proposto in forza in forza dell'art. 226 CE, è diretto a far constatare che il Regno di Spagna, limitando il diritto di dedurre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dei soggetti passivi che ricevono sovvenzioni per finanziare la propria attività, è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza del diritto comunitario e, in particolare, degli artt. 17 e 19 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 (2) (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

**I – Ambito normativo e fase precontenziosa**

*A – Normativa comunitaria*

2. L'art. 17 della sesta direttiva riguarda l'origine e la portata del diritto a deduzione. Il n. 5 di detta disposizione prevede quanto segue:

«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».

3. L'art. 19, n. 1, della sesta direttiva stabilisce le modalità di calcolo del prorata nei seguenti termini:

«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)».

4. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva prevede che, per le operazioni effettuate all'interno del paese, la base imponibile è costituita:

«per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

#### *B – Normativa nazionale*

5. Risulta dal fascicolo che la legge spagnola 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto, è stata modificata con legge 30 dicembre 1997, n. 66 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), al fine di introdurre determinate limitazioni alla deducibilità dell'IVA posta a carico degli imprenditori o dei professionisti che beneficiano di sovvenzioni le quali sono destinate a finanziare la loro attività commerciale o professionale e che non formano parte della base imponibile delle operazioni soggette ad imposta.

6. Nella versione attuale, l'art. 102, n. 1, di detta legge dispone quanto segue:

«La regola del prorata si applica quando il soggetto passivo, nell'esercizio della sua attività commerciale o professionale, effettua al tempo stesso forniture di beni o prestazioni di servizi che danno diritto a deduzione e altre operazioni della stessa natura che non conferiscono tale diritto. La regola del prorata si applica del pari quando il soggetto passivo percepisce sovvenzioni che, conformemente all'articolo 78, paragrafo 2, punto 3, della presente legge, non formano parte della base imponibile, purché siano destinate a finanziare attività commerciali o professionali del soggetto passivo».

7. L'art. 104, n. 2, della medesima legge dispone quanto segue:

«Le sovvenzioni in conto capitale sono incluse nel denominatore del prorata, ma possono essere imputate per quinti all'esercizio fiscale in cui vengono percepite e ai quattro esercizi successivi. Tuttavia, le sovvenzioni in conto capitale concesse allo scopo di finanziare l'acquisto di determinati beni o servizi nell'ambito di operazioni imponibili e non esenti da IVA determinano esclusivamente una riduzione dell'importo della deduzione dell'IVA dovuta o assolta per tali operazioni, nell'esatta misura in cui tali sovvenzioni abbiano contribuito al loro finanziamento».

#### *C – Fase precontenziosa del procedimento*

8. Il 21 maggio 1999, la Commissione delle Comunità europee inviava al Regno di Spagna una richiesta di informazioni concernente l'interpretazione dell'art. 104 della legge sull'IVA. Il Regno di Spagna rispondeva con una lettera della Direzione generale delle imposte del ministero dell'Economia e delle Finanze, recante la data del 14 giugno 1999. Non essendo soddisfatta delle risposte fornite dalle autorità spagnole, il 20 aprile 2001 la Commissione inviava loro una lettera di diffida e successivamente, il 27 giugno 2002, un parere motivato. Con tali atti, la Commissione addebitava al Regno di Spagna l'inadempimento degli obblighi imposti dalla sesta direttiva per avere mantenuto in vigore le menzionate disposizioni degli artt. 102 e 104 della sua legge sull'IVA. Con lettera 20 settembre 2002, il Regno di Spagna giustificava parzialmente il mantenimento della propria legislazione. Di conseguenza, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

## **II – Analisi**

### *A – Sulla compatibilità dell'art. 102 della legge sull'IVA con la sesta direttiva*

9. La disposizione di cui trattasi ha l'effetto di limitare il diritto a deduzione di tutti i soggetti passivi che percepiscono sovvenzioni destinate a finanziare le loro attività commerciali o professionali, mediante applicazione di un prorata nel cui denominatore vengono incluse tali sovvenzioni.

10. Questa estensione della regola del prorata è manifestamente incompatibile con la sesta direttiva. Dalla chiara formulazione dell'art. 17 di quest'ultima risulta infatti che un prorata di deduzione quale quello previsto all'art. 19 della medesima direttiva può essere applicato solo ad una determinata categoria di soggetti passivi. Si tratta dei soggetti passivi «misti», che effettuano sia operazioni che danno diritto a deduzione, sia operazioni che non conferiscono tale diritto. Pertanto il prorata non è applicabile ai soggetti passivi «completi», che effettuano esclusivamente

operazioni che danno diritto a deduzione.

11. Il governo spagnolo sostiene tuttavia che l'art. 19 della sesta direttiva può essere applicato autonomamente. Di conseguenza, il prorata sarebbe applicabile anche secondo modalità diverse da quelle stabilite all'art. 17 della sesta direttiva.

12. Tale interpretazione dev'essere respinta. Dal tenore dell'art. 19, n. 1, della sesta direttiva risulta che il prorata di deduzione è applicabile nei casi contemplati dall'art. 17, n. 5, primo comma, della direttiva medesima, dai quali pertanto non può essere dissociato. La sua sfera di applicazione coincide esattamente con quella dell'art. 17, n. 5, primo comma, che riguarda chiaramente «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» (3).

13. Inoltre tale interpretazione è incompatibile con lo spirito del sistema armonizzato dell'IVA, quale definito dalla giurisprudenza della Corte. È pacifico che «[i]n mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione conferito ai soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (...). [Pertanto,] sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva» (4). Orbene, applicare il prorata a tutti i soggetti passivi che ricevono sovvenzioni equivale appunto a limitare il diritto a deduzione in casi non contemplati dalla direttiva.

14. Il Regno di Spagna sostiene tuttavia che la sua interpretazione sarebbe più conforme al principio di equità e più adatta ad assicurare la parità delle condizioni di concorrenza tra gli operatori economici. Il sistema voluto dalla Commissione sarebbe in contrasto con il principio di equità in quanto solo i soggetti passivi misti subiscono tale limitazione del diritto a deduzione, mentre i soggetti passivi completi che percepiscono gli stessi tipi di sovvenzioni sfuggono alla restrizione. Tale sistema, inoltre, determinerebbe distorsioni della concorrenza in quanto finirebbe col conferire ulteriori vantaggi ai soggetti passivi sovvenzionati.

15. Questi argomenti non possono essere accolti. In primo luogo, si deve ricordare, al pari della Commissione, che, ai sensi dell'art. 19 della sesta direttiva, l'inclusione delle sovvenzioni non connesse al prezzo nel prorata di deduzione è solo una facoltà attribuita agli Stati membri. Il Regno di Spagna era perfettamente libero di non avvalersene ed evitare in tal modo le conseguenze negative che a suo parere ne derivano. In secondo luogo, è pacifico che tale facoltà è stata introdotta nella sesta direttiva per evitare che un organismo sovvenzionato che effettui operazioni soggette ad imposta possa ottenere il rimborso dell'IVA esercitando un'attività imponibile puramente simbolica. Poiché è stata prevista a questo scopo, la facoltà in questione non può essere estesa né utilizzata alla stregua di un meccanismo generale volto a parificare le condizioni di concorrenza tra gli operatori soggetti ad imposta. D'altro canto, si può ritenere che gli Stati membri dispongano di numerosi altri strumenti per ristabilire le condizioni di concorrenza tra soggetti passivi sovvenzionati e soggetti passivi non sovvenzionati.

16. Infine, in ogni caso, non spetta alle autorità nazionali procedere alla modifica di una normativa chiara. Le disposizioni dell'art. 17 della sesta direttiva indicano con precisione i presupposti per la nascita e la portata del diritto a deduzione nonché le condizioni di limitazione di tale diritto. La Corte ha già avuto modo di dichiarare che «[t]ali disposizioni non lasciano agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla loro attuazione» (5). Pertanto, è importante che le limitazioni del diritto a deduzione siano applicate in modo uniforme in tutti gli Stati membri (6).

*B – Sulla compatibilità dell'art. 104 della legge sull'IVA con la sesta direttiva*

17. La disposizione controversa limita il diritto a deduzione di determinati soggetti passivi per mezzo di una semplice riduzione dell'importo della deduzione dell'IVA esigibile.

18. È indubbio che tale disposizione sia incompatibile con il disposto della sesta direttiva.

19. Dalle suesposte considerazioni emerge che, ai sensi degli artt. 17 e 19 della sesta direttiva, la limitazione del diritto a deduzione in ragione della concessione di sovvenzioni non connesse al prezzo riguarda soltanto i soggetti passivi misti e, con riguardo a questi ultimi, può essere effettuata esclusivamente secondo le modalità del prorata di cui all'art. 19. A tale proposito, la legge sull'IVA determina una duplice estensione: da un lato, amplia la limitazione a contribuenti

per i quali non è prevista, e, d'altro lato, per i contribuenti che vi sono soggetti, introduce una limitazione applicabile con modalità diverse da quelle stabilite dalla sesta direttiva.

20. Orbene, ricordo che, conformemente ad una giurisprudenza costante, «sono consentite deroghe [al diritto a deduzione] nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva» (7).

21. A tale proposito, il Regno di Spagna ribadisce i suoi argomenti fondati sull'equità economica e sull'esigenza di evitare distorsioni della concorrenza. Tuttavia, la Corte ha avuto modo di ricordare che, sebbene il regime di deducibilità dell'IVA istituito dal legislatore comunitario non sia perfetto, tuttavia non esiste alcuna possibilità di derogarvi o di prescindere (8). Lo stesso vale per il sistema di limitazione del diritto a deduzione. Gli Stati membri non possono imporre limitazioni diverse da quelle consentite dalla direttiva neanche se, in determinate situazioni, tali limitazioni potrebbero sembrare economicamente plausibili (9). Decidere diversamente significherebbe pregiudicare l'obiettivo di armonizzazione perseguito dalla sesta direttiva.

### **III – Gli effetti nel tempo della sentenza di inadempimento**

22. In subordine, il Regno di Spagna chiede alla Corte, nel caso in cui constati un inadempimento, di limitare nel tempo gli effetti della propria sentenza.

23. Si deve ricordare che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare gli effetti nel tempo delle sue sentenze. Tale possibilità, prevista in linea di principio in materia pregiudiziale, non è stata esclusa in relazione ad una sentenza pronunciata in forza dell'art. 226 CE (10).

24. Peraltro, si dovrebbe poter dimostrare che le autorità statali siano state indotte ad adottare una normativa o un comportamento non conforme al diritto comunitario in ragione di una oggettiva e rilevante incertezza relativa alla portata delle disposizioni comunitarie controverse (11). Nella fattispecie risulta invece che le disposizioni comunitarie pertinenti non lascino margini di dubbio quanto alla loro corretta interpretazione. Il Regno di Spagna non poteva ignorare che la sua normativa fosse incompatibile con le disposizioni della sesta direttiva.

25. Pertanto, occorre respingere la domanda diretta a limitare nel tempo gli effetti dell'emananda sentenza.

### **IV – Conclusione**

26. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di dichiarare quanto segue: «Il Regno di Spagna, limitando il diritto a dedurre l'imposta sul valore aggiunto, secondo le modalità definite dagli artt. 102, n. 1, e 104, n. 2, della legge 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla legge 30 dicembre 1997, n. 66, è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza degli artt. 17 e 19 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».

1 – Lingua originale: il portoghese.

2 – GU L 145, pag. 1.

3 – Si può osservare che il Conseil d'État francese ha dichiarato in tal senso che, ai sensi del diritto nazionale conforme al diritto comunitario, il prorata di deduzione dell'IVA comprendente le sovvenzioni ricevute è applicabile soltanto ai soggetti passivi che effettuano sia operazioni che danno diritto a deduzione sia operazioni che non conferiscono tale diritto (decisione 26 novembre 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez/Marcillac, adottata su parere conforme del commissario del governo Courtial).

4 – Sentenze 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 16), 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18), 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punto 27), e 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 17).

5 – Sentenza BP Soupergaz, citata alla nota 4, punto 35.

6 – Sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 4, punto 17.

7 – V. la giurisprudenza citata alla nota 4.

8 – Sentenza 8 novembre 2001, causa C?338/98, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I?8265, punti 55 e 56).

9 – V. per analogia, le conclusioni dell'avvocato generale Sir Gordon Slynn nella causa Commissione/Francia, citata supra, alla nota 4 (Racc. pag. 4811).

10 – V., in tal senso, sentenze 19 marzo 2002, causa C?426/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I?2793), e 12 settembre 2000, causa C?359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I?6355).

11 – V., in tal senso, sentenza Commissione/Regno Unito, citata supra alla nota 10, punto 92.