

Conclusions  
CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
STIX-HACKL  
presentate il 16 dicembre 2004(1)

**Causa C-536/03**

**António Jorge Lda**  
**contro**  
**Fazenda Pública**

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Imposta sul valore aggiunto – Deduzioni – Operazioni immobiliari – Beni e servizi che vengono utilizzati per operazioni imponibili e per operazioni esenti – Metodo prorata – Prestazioni ancora in corso e non pagate»

**I – Osservazioni introduttive**

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale ha per oggetto l'interpretazione 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»), e più precisamente la deduzione. Le domande pregiudiziali riguardano, in particolare, la questione della presa in considerazione delle opere ancora in corso e non commercializzate, che non siano state ancora neanche pagate.

**II – Ambito normativo**

*A – Normativa comunitaria*

2. Per quanto riguarda l'origine e la portata del diritto a deduzione, l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva prevede quanto segue:

3. «(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.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;
- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;

- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;
- e) prevedere che non si tenga conto dell'imposta sul valore aggiunto che non può essere dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante».

4. L'art. 19 della sesta direttiva così recita:

«Calcolo del prorata di deduzione

(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'articolo 13, punto B, lettera d), anche quando si tratta di operazioni accessorie. Qualora gli Stati membri si avvalgano della possibilità prevista dall'articolo 20, paragrafo 5, di non richiedere la rettifica per i beni di investimento, possono includere i proventi della cessione di tali beni nel calcolo del prorata di deduzione.

(3) Il prorata applicabile in via provvisoria per un anno è quello calcolato sulla base delle operazioni dell'anno precedente. In mancanza di tali operazioni di riferimento o qualora il loro ammontare sia irrilevante, il prorata è valutato a titolo provvisorio, sotto il controllo delle autorità fiscali, dal soggetto passivo in base alle sue previsioni. Tuttavia, gli Stati membri possono mantenere in vigore le proprie disposizioni vigenti. La fissazione del prorata definitivo, che è determinato per ogni anno durante l'anno successivo, comporta la rettifica delle deduzioni effettuate in base al prorata applicato in via provvisoria».

*B – Normativa nazionale*

4. È rilevante la legge portoghese sull'IVA (3) (in prosieguo: «CIVA»), ed in particolare il suo art. 23, che disciplina la deduzione. Il regime sugli immobili ivi previsto è stato poi completato dall'art. 5 di un successivo decreto legislativo (4). Dalle memorie risulta che un ulteriore atto normativo (5) esercita effetti sull'art. 23 CIVA.

5. Secondo il diritto portoghese, così come applicato dalla locale amministrazione finanziaria, si deve includere nel denominatore della frazione ai fini del calcolo del prorata anche il valore delle opere in corso alla fine dell'anno.

### **III – Fatti, causa principale e questioni pregiudiziali**

6. António Jorge L da (in prosieguo: «Jorge Lda ») è un'impresa che opera nel settore dell'edilizia, e la cui attività ha ad oggetto l'assunzione di appalti di lavori pubblici e privati, nonché la compravendita di edifici e terreni. Jorge L da è assoggettata all'IVA, dalla quale è esonerata per quanto riguarda la vendita di edifici, ma non per quanto riguarda i lavori di costruzione.

7. Secondo l'ordinanza di rinvio, negli anni dal 1994 al 1997 la Jorge L da effettuava prestazioni di servizi (lavori in appalto), che le conferivano il diritto di deduzione dell'IVA pagata su acquisizioni e operazioni (costruzioni per la vendita), che non consentivano siffatta deduzione. In questi anni, circa il 50% del volume d'affari era costituito da appalti di lavori di costruzione di immobili, per i quali versava l'IVA all'aliquota del 5% e deduceva il 16% o il 17%. Per il 20% del volume di affari versava l'IVA all'aliquota del 16% o 17%. Il resto del volume d'affari riguardava operazioni esenti da IVA e senza diritto a deduzione.

8. Nel corso di un'ispezione fiscale l'ufficio competente accertava, tra l'altro, quanto segue:  
–difficoltà in relazione ai costi generali, che la Jorge L da avrebbe dedotto, sebbene le acquisizioni fossero state destinate ad un settore esente e ad un altro imponibile;  
–l'acquisizione di immobilizzazioni rientrerebbe nel settore soggetto a IVA (deducibile), dato che, alla fine dell'esercizio annuale, parte del valore degli ammortamenti di tali immobilizzazioni era distribuito o imputato ad un settore di attività esente.

9. Mentre la Jorge L da aveva dedotto l'intero importo dei costi generali, l'amministrazione finanziaria pretendeva il pagamento della parte di esso non deducibile, oltre agli interessi.

10. Avverso tali note di liquidazione la Jorge L da ha presentato ricorso.

11. La controversia riguarda essenzialmente l'interpretazione della nozione di «volume d'affari» ai sensi della sesta direttiva, e precisamente la questione se l'amministrazione finanziaria potesse considerare anche il valore delle opere ancora in corso e non ancora commercializzate.

12. Per chiarire le suddette problematiche giuridiche, collegate all'interpretazione della sesta direttiva, il Supremo Tribunal Administrativo ha sottoposto 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 a 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.

#### **IV – Sulle questioni pregiudiziali**

13. Alla luce del contenuto e della formulazione delle tre questioni pregiudiziali è necessario verificare la loro ricevibilità.

14. La Corte ha affermato con costante giurisprudenza che può rifiutare di pronunciarsi qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale oppure qualora il problema sia di natura ipotetica, oppure nel caso in cui la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (6).

15. La prima questione pregiudiziale, pur contenendo una domanda d'interpretazione di una norma di diritto comunitario, è comunque formulata in maniera talmente generica che una soluzione specifica non è possibile.

16. La seconda questione pregiudiziale solleva, invece, un problema sempre presentato dalla Corte. Questa domanda pregiudiziale ha per oggetto la determinazione della compatibilità di una normativa nazionale, e precisamente dell'art. 23, n. 4, CIVA, con una disposizione di una direttiva. Le questioni sulla compatibilità di norme nazionali con il diritto comunitario non costituiscono, però, argomenti ammissibili di procedimenti di pronuncia pregiudiziale.

17. Del resto, l'ordinanza di rinvio contiene solo scarse indicazioni circa il diritto nazionale, ed in particolare circa il testo dell'art. 23 CIVA.

18. È dubbio perciò se l'ordinanza di rinvio soddisfi i requisiti richiesti dalla giurisprudenza della Corte, secondo cui anche l'ambito normativo nazionale deve essere rappresentato in maniera sufficiente da consentire una soluzione utile.

19. Del resto in un'altra causa riguardante l'IVA portoghese (7) la Corte ha dichiarato irricevibile una domanda per pronuncia pregiudiziale, tra l'altro, per l'insufficiente descrizione della normativa nazionale, sebbene le norme di diritto nazionale fossero state unite come allegati. Nel presente

procedimento l'ordinanza di rinvio pregiudiziale non contiene, però, né il testo della versione originale della norma, né le successive modifiche.

20. Un ulteriore criterio per la ricevibilità delle questioni pregiudiziali è dato dal requisito in base al quale le informazioni fornite nei provvedimenti di rinvio servono non solo a consentire alla Corte di fornire soluzioni utili, ma anche a dare ai governi degli Stati membri e agli altri interessati, la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'art. 23 dello Statuto della Corte. Spetta alla Corte vigilare affinché tale possibilità sia salvaguardata, tenuto conto del fatto che, a norma della citata disposizione, agli interessati vengono notificati solo i provvedimenti di rinvio (8).

21. Occorre, a questo punto, osservare che nel presente procedimento, nonostante l'importanza della questione pregiudiziale che vi sta alla base, solo lo Stato membro interessato ha presentato osservazioni. Ciò significa che l'ordinanza di rinvio – notificata agli altri Stati membri – non contiene sufficienti informazioni.

22. Circa la terza questione pregiudiziale si deve osservare che essa ha manifestamente per oggetto l'interpretazione dell'art. 23 CIVA, ovvero di una norma nazionale. Una simile domanda è irricevibile già solo in base al testo dell'art. 234 CE.

23. È, a questo punto, dubbio se la questione pregiudiziale potrebbe essere riformulata in maniera da essere ricevibile. In tal modo sarebbe ipotizzabile riformularla in maniera tale che con essa venisse richiesta un'interpretazione dell'art. 19 della sesta direttiva, ed in particolare della nozione «volume d'affari».

24. Al riguardo si pone indubbiamente la questione se in tal caso non si tratti di un'istanza affinché sia emesso un parere generale. Secondo costante giurisprudenza una tale istanza, in ogni caso, non è ricevibile come oggetto di una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE (9).

25. Qualora, invece, con le questioni pregiudiziali si fosse mirato alla soluzione della causa concretamente pendente dinanzi al giudice nazionale, anche una tale istanza sarebbe allora irricevibile, dal momento che, secondo costante giurisprudenza della Corte, in un procedimento pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, che si fonda su una chiara divisione dei compiti tra i giudici nazionali e la Corte, è il giudice dal rinvio ad essere competente per ogni valutazione della fattispecie concreta (10).

26. La Corte non è, quindi, competente a decidere il caso oggetto del procedimento principale o ad applicare nella fattispecie concreta le disposizioni di diritto comunitario da essa interpretate ai provvedimenti o alle situazioni nazionali, essendo a tal fine competente esclusivamente il giudice del rinvio. La valutazione dal punto di vista dell'IVA di singole operazioni della Jorge L da richiede, pertanto, una analisi dei fatti, che compete al giudice nazionale (11).

27. Alla luce della rigida - come ammesso – applicazione dei presupposti per la ricevibilità delle questioni pregiudiziali da parte della Corte, si può concludere che nel presente procedimento – in maniera simile a quanto avvenuto in occasione di una precedente domanda di pronuncia pregiudiziale da parte dello stesso giudice nazionale (12) – nessuna delle questioni pregiudiziali è ricevibile.

## **V – Conclusione**

28. In base a tutto quanto sopra esposto si propone alla Corte di dichiarare irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – GU L 145, pag. 1, nel frattempo modificata più volte.

3 – Decreto legislativo n. 394B/84 del 26 dicembre 1984 (DR, serie 1, n. 297).

4 – Decreto legislativo n. 241/86 del 20 agosto 1986 (DR serie 1, n. 190).

5 – Decreto legislativo n. 195/89 del 20 luglio 1989.

6 – V. sul punto solo le sentenze 13 marzo 2001, causa C?379/98 PreussenElektra (Racc. 2001, pag. I?2099, punto 39), 22 gennaio 2002, causa C?390/99 Canal Satélite Digital (Racc. 2002, pag. I?607, punto 19), 27 febbraio 2003, causa C?373/00 Adolf Truley (Racc. 2003, pag. I?1931, punti 22 e segg.) e 5 febbraio 2004, causa C?380/01 Schneider (non ancora pubblicata nella Raccolta della giurisprudenza della Corte, punto 22).

- 7 – Ordinanza 11 luglio 2001, causa C-154/01, Caves Costa Verde (GU 2001, C 289, pag. 8).
- 8 – Sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman, (Racc. 1995, pag. I-4921, punto 60), 10 dicembre 2002, causa C-153/00, Der Weduwe (Racc. 2002, pag. I-11319, punto 32), 21 gennaio 2003, causa C-318/00, Bacardi-Martini e Cellier des Dauphins (Racc. 2003, pag. I-905, punto 42) e 12 giugno 2003, causa C-112/00, Schmidberger (Racc. 2003, pag. I-5659, punto 32).
- 9 – Sentenze causa C-379/98 (cit. alla nota 6), punto 39, causa C-390/99 (cit. alla nota 6), punto 19, causa C-373/00 (cit. alla nota 6), punti 22 e segg., e causa C-380/01 (cit. alla nota 6), punto 22.
- 10 – Sentenze 15 novembre 1979, causa 36/79, Denkavit (Racc. 1979, pag. 3439, punto 12), 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, Lirussi e Bizzarro (Racc. 1999, pag. I-6881, punto 37), 22 giugno 2000, causa C-318/98, Fornasar e a. (Racc. 2000, pag. I-4785, punto 31) e 16 ottobre 2003, causa C-421/01, Traunfellner (non ancora pubblicata nella raccolta ufficiale, punti 21 e segg.).
- 11 – Sentenza 4 dicembre 2003, causa C-448/01, EVN (non ancora pubblicata nella raccolta della giurisprudenza della Corte, punto 59).
- 12 – Sull'irricevibilità v. anche l'ordinanza 22 novembre 2001, causa C-223/00, DAFSE/Partex (GU 2002, C 84, pag. 32).