

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 10 dicembre 1996 *

1. Con il presente ricorso la Commissione contesta alla Repubblica italiana l'inadempimento dell'obbligo di adeguare una parte del suo diritto tributario alla direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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 uniforme¹ (in prosieguo: la «sesta direttiva» e l'«IVA»).

2. La Commissione chiede alla Corte di dichiarare che «introducendo e mantenendo in vigore una normativa in materia di imposta sul valore aggiunto che non esenta le cessioni di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata o comunque esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le derivano dall'art. 13, parte B, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (sesta direttiva IVA)».

Procedimento

3. La Commissione avviò il procedimento ex art. 169 del Trattato CE con lettera di diffida datata 24 novembre 1992, intimando alla

Repubblica italiana di presentare le sue osservazioni in merito all'inadempimento contestato. La diffida non ottenne risposta nei termini impartiti.

4. Ciononostante il governo italiano trasmise alla Commissione una nota, in data 31 marzo 1993, riconoscendo, per quanto concerne la prima parte degli addebiti, che «la disposizione comunitaria sopra citata è stata solo parzialmente recepita nella normativa nazionale»; quanto alla seconda parte degli addebiti, il governo italiano ne ammise la fondatezza, aggiungendo che: «è intendimento dell'amministrazione fiscale italiana provvedere, in tempi ristretti (...), a predisporre le norme necessarie a ricondurre nelle regole tracciate dalla sesta direttiva la esenzione in esame».

5. Dato il persistere dell'inadempimento, il 19 luglio 1994 la Commissione inviò al governo italiano un parere motivato, che non ottenne risposta.

6. Il ricorso dinanzi alla Corte di giustizia è stato presentato il 13 febbraio 1995. Il

* Lingua originale: lo spagnolo.

1 — GU L 145, pag. 1.

governo italiano, nel controricorso, si è opposto alle pretese della ricorrente.

7. In sede di replica, la Commissione ha sottolineato, tra gli altri argomenti, il contenuto della lettera del 31 marzo 1993, proveniente dallo stesso governo italiano, nella quale si riconosceva l'esistenza dell'inadempimento. Detto governo non ha tuttavia contraddetto tali allegazioni, non essendo giunto a produrre la controreplica.

c) le forniture di beni destinati esclusivamente² ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6;

(...).

Norme controverse

8. L'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva, che a parere della Commissione, sarebbe stato oggetto di errata attuazione da parte del legislatore italiano, così dispone:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottolencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

9. L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, per parte sua, dispone quanto segue:

«Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

(...)

2 — (omissis).

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva»³.

soggetto passivo può detrarre, dall'IVA dovuta per le operazioni da lui effettuate, l'imposta versata in relazione all'acquisto di beni o alla prestazione di servizi nell'ambito, in entrambi i casi, dell'esercizio di un'impresa, arte o professione.

10. L'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica italiana 26 ottobre 1972, n. 633 (in prosieguo: il «decreto presidenziale») ⁴, in materia di IVA, non comprende, tra le operazioni esenti, le cessioni di beni cui fanno riferimento le disposizioni comunitarie sopra riportate.

13. L'art. 19, secondo comma, del decreto presidenziale esclude dal diritto a detrazione l'IVA versata in relazione all'acquisto di determinate categorie di beni, quali autoveicoli, altri tipi di autoveicoli e imbarcazioni da diporto, nei termini che esaminerò in seguito.

11. L'art. 2, terzo comma, lett. h), del decreto presidenziale dispone che non sono considerate cessioni di beni: «le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto del secondo comma dell'art. 19».

Esenzione delle cessioni di beni precedentemente destinati a un'attività dichiarata esente

12. Per parte sua, l'art. 19 del decreto presidenziale disciplina il diritto a detrazione: il

14. Nel meccanismo dell'IVA la detrazione dell'imposta disciplinata dall'art. 17 della sesta direttiva diventa la chiave di volta del sistema. Dalla sua regolamentazione dipende il fatto che l'imposta assolta dalle imprese non comporti per queste ultime oneri fiscali di sorta e si rispetti, grazie a ciò, il principio di neutralità che è alla base dell'IVA, imposta sul consumo finale e non sulle precedenti fasi economiche. Senza diritto a detrazione dell'imposta assolta, quest'ultima si tradurrebbe in un onere fiscale in più per le imprese; che distorcerebbe il principio di neutralità.

3 — Il 25 gennaio 1983 la Commissione ha presentato al Consiglio una proposta di dodicesima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, sistema comune di imposta sul valore aggiunto: spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (GU C 37, pag. 8), successivamente modificata da altra proposta, datata 20 febbraio 1984 (GU C 56, pag. 7). Il Consiglio non è riuscito a raggiungere l'unanimità necessaria per approvarla.

4 — Il decreto presidenziale costituisce la fonte che disciplina il regime legale dell'IVA, ed è stato promulgato in forza di un'apposita delega legislativa. Pubblicato nella *Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* (GURI) n. 292 dell'11 novembre 1972, il suo testo è stato oggetto di numerose modifiche successive.

15. La detrazione dell'imposta assolta è possibile nei limiti in cui i beni o i servizi corrispondenti (cioè quelli il cui acquisto o la cui destinazione determina il diritto a detrazione) siano acquistati e utilizzati dal soggetto passivo al fine di realizzare, a sua volta, operazioni rientranti nell'ambito della sua attività economica.

16. Quest'ultima affermazione va corretta nel caso in cui il soggetto passivo acquisti e destini esclusivamente tali beni o servizi ad operazioni esenti, poiché in tal caso, non sorgendo un diritto a detrazione, egli si trasforma, per così dire, in «consumatore finale», senza possibilità di detrarre l'imposta.

17. In tale ipotesi, quindi, il soggetto passivo deve sopportare l'intero onere dell'IVA che gli è stata ripercossa dagli operatori economici precedenti (cioè da coloro i quali gli hanno fornito i prodotti o i servizi), senza poterla detrarre, sul piano strettamente legale⁵. Egli viene pertanto a trovarsi nella medesima posizione dei consumatori finali, i veri soggetti gravati dall'IVA.

18. Può tuttavia succedere che un soggetto passivo acquisti un determinato bene in tali condizioni (vale a dire dopo aver sopportato

l'onere dell'imposta e senza possibilità di dedurla successivamente) e decida più tardi di trasferirlo.

19. Un'ipotesi del genere darebbe luogo a un fenomeno di doppia imposizione se la sesta direttiva non avesse previsto, per evitare ciò, l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. c), prima parte: gli Stati membri devono esonerare le cessioni di beni destinati esclusivamente a un'attività esentata «(...) ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione».

20. La ragion d'essere di tale esenzione è puramente tecnica. Con essa si evita la doppia imposizione fiscale che si verifica assoggettando ad imposta il trasferimento eseguito da un operatore economico, il quale rivenda i beni per il cui acquisto abbia pagato l'IVA in modo definitivo, senza aver avuto a suo tempo la possibilità di detrarre l'imposta versata⁶.

21. Il governo italiano non ha introdotto tale esenzione nel suo ordinamento tributario.

5 — Diverso è il caso in cui, mediante l'aumento dei prezzi, l'impresa o il professionista che effettua operazioni esenti (per esempio, una società di assicurazioni relativamente alla maggior parte dei suoi servizi, un medico relativamente a determinate prestazioni sanitarie fornite ai suoi pazienti) scarichi l'onere fiscale sui suoi clienti.

6 — Nella sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne (Racc. pag. 1925), viene raggiunta la medesima conclusione, in un caso in qualche modo analogo a quello di cui trattasi, negandosi la possibilità di assoggettare al tributo «un bene aziendale che non ha consentito un diritto a deduzione dell'imposta residua», poiché ciò «provocherebbe una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto e in cui si inserisce la sesta direttiva». Nel caso deciso con tale sentenza, il soggetto passivo non era autorizzato a detrarre l'imposta residua, poiché egli aveva acquistato il bene di seconda mano da una persona la quale, a sua volta, non era soggetto passivo.

Questo fatto, di per sé solo, comporta l'indebitamento dell'obbligo ad esso imposto dall'art. 13 della sesta direttiva, in quanto questa norma obbliga, in particolare, gli Stati membri ad istituire un'«esenzione» fiscale avente le caratteristiche già esaminate.

24. In sede di controricorso muta quest'ottica e si cerca di giustificare la mancata esenzione asserendo stavolta che l'art. 2, terzo comma, del decreto presidenziale italiano, in luogo di adottare tale soluzione, ha preferito definire «escluse dal campo di applicazione» dell'IVA tali forme di cessioni di beni, il che, a parere della convenuta, condurrebbe allo stesso risultato perseguito dalla sesta direttiva.

22. La spiegazione data dall'amministrazione finanziaria italiana a tale comportamento presenta aspetti distinti, a seconda che si faccia riferimento alla nota inviata alla Commissione il 31 marzo 1993⁷ o al controricorso.

25. Tuttavia, in modo un po' confuso, nel controricorso si giunge ad ammettere che la cessione successiva di beni, qualora non sia stato possibile operare la detrazione a monte dell'imposta versata (per essere stati i suddetti beni acquistati o destinati ad operazioni esenti), «è da ritenere imponibile». Si aggiunge che tali cessioni devono considerarsi «una mera (ipotetica) eventualità dovendosi ritenere che normalmente il soggetto esente acquisti il bene per usarlo per conto proprio e non al fine di una immediata cessione». Conseguentemente si deduce che l'entità della duplicazione dell'imposta dovrebbe essere poco rilevante, data la differenza di valore tra i beni acquistati a prezzo di mercato e quelli venduti di seconda mano.

23. Secondo il primo documento, il legislatore italiano ha ritenuto di non dover istituire l'esenzione per le cessioni di beni destinati esclusivamente a un'attività esentata a causa della difficoltà di verificare detta ipotesi: i soggetti che svolgono dette attività esonerate pongono solitamente in atto, nel contempo, operazioni imponibili, e ciò consente loro di recuperare, con il criterio del prorata, parte dell'IVA corrisposta per gli acquisti dei suddetti beni. Comunque, si afferma nella nota, la doppia imposizione risultante dalla normativa italiana si verifica «solo marginalmente».

26. Questi argomenti non mi sembrano convincenti. Ritengo al contrario che la Commissione abbia ragione nel pretendere che il governo italiano rispetti puramente e semplicemente l'obbligo ad esso imposto dall'art. 13 della sesta direttiva. Il contenuto di tale obbligo è ben preciso: concedere un'esenzione, non escludere dall'ambito di applica-

7 — Inviata dalla rappresentanza permanente d'Italia presso le Comunità europee (nota n. 2868). Ad essa ho fatto riferimento illustrando la fase precedente alla proposizione del ricorso.

zione dell'imposta una determinata operazione⁸.

27. La legislazione italiana, per il resto, si discosta su questo punto dalla giurisprudenza della Corte, secondo la quale: «(...) la finalità della direttiva, che mira a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, sarebbe compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro (sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. pag. I-285)»⁹.

28. Entrambe le spiegazioni (per di più tra loro in contraddizione) fornite dalle autorità italiane risultano insufficienti:

- la prima (difficoltà di verifica della sorte effettiva dei beni), poiché falsa lo schema tributario dell'IVA e dà luogo a fenomeni di doppia imposizione;

— la seconda (considerare come «operazioni che non sono cessioni di beni» operazioni che, secondo il disposto della sesta direttiva, sono giuridicamente «cessioni di beni», per quanto esenti), in quanto implica che la norma italiana si discosti dalla definizione uniforme che il legislatore comunitario ha voluto attribuire alle operazioni oggetto dell'imposta.

29. Già questo basterebbe a giustificare l'accoglimento del ricorso della Commissione per quanto concerne questo primo aspetto. Per di più, non è certo che gli effetti giuridici ed economici della disposizione italiana (se configura come ipotesi di esclusione quella che dovrebbe essere un'ipotesi di esenzione) siano uguali a quelli che potrebbero derivare dalla corretta attuazione della sesta direttiva.

30. Nella sua replica la Commissione sottolinea a ragione come sia ininfluyente, una volta ammessa dal governo italiano l'esistenza di una doppia imposizione quale effetto derivante dalle sue norme in materia, che l'entità economica di tale fenomeno possa essere più o meno «poco rilevante», secondo quanto si afferma letteralmente nel controricorso (senza per di più produrre alcun elemento di prova al riguardo).

8 — Di esenzione tributaria può parlarsi in senso proprio solo in presenza di un'operazione precedentemente tassata, cioè soggetta all'imposta. Concettualmente l'esenzione presuppone un'obbligazione tributaria iniziale, in relazione alla quale il legislatore concede, per vari motivi, la dispensa dal pagamento. Per esimere dall'obbligo di pagare il tributo è necessaria quindi una menzione inequivoca del diritto nella legge. Prima di verificare se una determinata operazione presenti i requisiti per godere di un'esenzione, è necessario assicurarsi che essa rientri nell'ambito di applicazione del tributo.

9 — Sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, *Armbrrecht* (Racc. pag. I-2775, punto 13).

31. Persino nell'ipotesi in cui le ripercussioni economiche fossero modeste, non è applicabile una regola *de minimis* in materia di

inadempimenti legislativi degli Stati membri. L'elemento decisivo è che la doppia imposizione risulta contraria alla logica del sistema dell'IVA e che, proprio per questo, l'art. 13 della sesta direttiva impone di dichiarare esenti le cessioni di beni destinati ad attività interamente esentate.

Esenzione delle cessioni di altri beni il cui acquisto o la cui destinazione non abbia fatto sorgere diritti a detrazione

32. La seconda censura contenuta nel ricorso si riferisce alla parte finale dell'art. 13, parte B, lett. c). In essa, come già ricordato, si impone agli Stati membri di esonerare dall'IVA le cessioni successive di beni «il cui acquisto o la cui destinazione [da parte del soggetto passivo] erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6».

33. Tale disposizione si riferisce a determinati beni per i quali si parla, in termini generali, di spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza¹⁰: beni quindi sprovvisti, in linea di principio, di carattere strettamente professionale, il cui acquisto da parte del soggetto passivo non abbia fatto sorgere un diritto a deduzione dell'IVA ripercossa. Così come avveniva nell'ipotesi di cui alla prima

censura, rispetto a tali beni il soggetto passivo che li acquisti svolge il ruolo di consumatore finale, il soggetto effettivamente gravato dall'imposta.

34. La contropartita di questa restrizione del diritto a deduzione deve essere, come pure avveniva in ordine alla prima censura, l'esenzione dall'IVA nel caso in cui il soggetto passivo rivenda — o, in generale, trasferisca — questo tipo di beni. In caso contrario, una volta di più si produrrebbe un fenomeno di doppia imposizione in contrasto con i principi della sesta direttiva, il cui art. 13 cerca di evitare mediante l'esenzione controversa.

35. Il decreto presidenziale italiano, al contrario, una volta esclusa in generale la possibilità di detrarre l'IVA per l'acquisto di tali beni (con le sfumature che illustrerò di seguito), non concede l'esenzione nell'ipotesi di loro ulteriore trasferimento.

36. L'art. 19, secondo comma, del decreto presidenziale disciplina la detrazione dell'IVA in caso di acquisto di beni di tale natura, sia che si tratti di aeromobili e autoveicoli di cui alla lett. e) e alla tabella B, quale ne sia la cilindrata¹¹, sia che si tratti degli

10 — La loro precisazione o elencazione dettagliata doveva essere stabilita dal Consiglio, come segnalato nella nota 3; le successive proposte dirette a tal fine non hanno però avuto esito alcuno.

11 — A essi fa riferimento l'art. 19, secondo comma, lett. a), il quale estende questo regime non solo all'acquisto o all'importazione, bensì anche alle operazioni di manutenzione e riparazione di detti beni.

«altri beni elencati nell'allegata tabella B, delle navi e imbarcazioni da diporto»¹². La detrazione è configurata nei seguenti termini:

a) l'acquisto di tali beni attribuisce un diritto a detrazione solo nel caso in cui essi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa; qualora si tratti di aeromobili e autoveicoli, la detrazione è ugualmente possibile se sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa¹³;

b) la detrazione rimane esclusa nelle altre ipotesi di acquisto di tali beni e, «in ogni caso (...), per gli esercenti arti¹⁴ o professioni».

sivo dei beni acquistati non risulta esente, come imposto dalla sesta direttiva. Invece di conformarsi all'esenzione, il legislatore italiano, mediante l'art. 2, terzo comma, lett. h), del decreto presidenziale, ha disposto che trasferimenti del genere non debbano considerarsi cessioni di beni (cioè non debbano considerarsi soggetti ad IVA).

38. Per giustificare tale condotta, il governo italiano afferma che la qualificazione di tali cessioni come non imponibili sarebbe «coerente con la presunzione di non inerenza dell'acquisto [di questo tipo di beni] con lo svolgimento di attività professionale», citando a tal fine sia l'art. 17, n. 3, della sesta direttiva, sia l'art. 11, n. 2, della seconda direttiva IVA.

37. In queste ultime ipotesi di esclusione del diritto a detrazione, il trasferimento succes-

12 — A essi fa riferimento l'art. 19, secondo comma, lett. b), del decreto presidenziale.

13 — È logico che un'impresa finalizzata alla prestazione del servizio di addestramento di conducenti o di piloti possa detrarre l'IVA assolta per l'acquisto degli autoveicoli o aeromobili da essa destinati esclusivamente a tale scopo.

14 — Il termine «arti» sembra impiegato nella sua accezione di attività che richieda capacità e conoscenze particolari in chi la eserciti.

39. Detto argomento, il quale fa piuttosto riferimento a un problema distinto da quello qui in esame, non mi sembra convincente. La Commissione non contesta nel presente

ricorso l'inadempimento dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva per il fatto che i professionisti o gli artisti vedano escluso, in ogni caso, il loro diritto a detrazione, in forza delle norme italiane in precedenza citate, se acquistano i beni di cui trattasi. Si potrebbe discutere sul problema se tale esclusione generale sia conforme o meno alle disposizioni della sesta direttiva ¹⁵.

40. L'inadempimento contestato dalla Commissione con il presente ricorso si riferisce al contrario al fatto che la Repubblica italiana non ha considerato esenti le vendite o cessioni successive di beni il cui acquisto non abbia dato luogo a un diritto a detrazione dell'IVA, che si tratti di professionisti, artisti o di qualsiasi altro operatore economico, soggetto passivo dell'imposta.

41. È possibile sostituire l'esenzione con la non imponibilità? A prima vista, potrebbe sembrare che l'effetto pratico dell'una o dell'altra figura giuridica (non imponibilità o esenzione) sia lo stesso. Il governo italiano, nel suo controricorso, sostiene che la solu-

zione della non imponibilità comporta un caso di «indetraibilità oggettiva», mentre quella dell'esenzione significa la «indetraibilità soggettiva (...) in dipendenza del calcolo del prorata» ¹⁶.

42. Malgrado ciò, non esiste una totale coincidenza tra gli effetti giuridici delle due figure. Proprio nell'incidenza sul calcolo del prorata ¹⁷ appaiono le conseguenze della disposizione italiana e la differenza di effetti che implica la scelta dell'una o dell'altra figura giuridica.

43. Se la cessione dei beni oggetto del contendere esula dalla sfera di applicazione dell'IVA, come nel caso del decreto presidenziale, risulta ridotto l'importo del volume totale delle operazioni del soggetto passivo

15 — Nel punto 3 del dispositivo della sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795), la Corte ha dichiarato: «Una norma o una prassi amministrativa che imponga una restrizione generale del diritto alla deduzione in caso di uso professionale limitato, ma pur sempre effettivo, costituisce una deroga all'art. 17 della sesta direttiva ed è valida solo se sono soddisfatte le condizioni prescritte dall'art. 27, n. 1, o dall'art. 27, n. 5, della sesta direttiva».

16 — Come scrive P. Filippi, nella sua opera *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, (Padova, 1984), nella legislazione italiana in materia di IVA esiste una certa confusione tra le figure giuridiche della non imponibilità e dell'esenzione: alcune ipotesi qualificate come esenzioni devono ritenersi casi di non imponibilità e viceversa; il numero eccessivo di casi di non imponibilità rende difficilmente comprensibile, a giudizio di questo autore, quali siano stati i criteri con riferimento ai quali si sia optato per l'una o per l'altra soluzione.

17 — Disciplinato dall'art. 19 della sesta direttiva. Il prorata entra in gioco quando il soggetto passivo effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non consentono la medesima. È necessario, in tal caso, determinare il grado di utilizzazione dei beni e servizi acquistati in relazione con le due categorie di operazioni effettuate, stabilendo la percentuale che, nel complesso delle operazioni del soggetto passivo, comportano le operazioni che danno diritto alla detrazione. La sesta direttiva, all'art. 17, n. 5, permette agli Stati membri il ricorso a soluzioni alternative al criterio del prorata. Nel caso italiano, quest'ultimo viene disciplinato dall'art. 19, terzo comma, del decreto presidenziale citato in precedenza.

che rientra nel calcolo del prorata¹⁸. La riduzione di tale importo — che costituisce il denominatore della frazione — porta ad un aumento del risultato finale, ossia della percentuale sulla quale si calcola il prorata.

riferimento il governo convenuto, ritengo l'obbligo di qualificare esente la cessione successiva dei beni controversi come chiaro, preciso e incondizionato: esso non può pertanto essere sostituito con una figura differente. Ciò vale, *a fortiori*, qualora gli effetti giuridici e pratici dell'una o dell'altra opzione siano diversi.

44. Aumentando in tal modo la percentuale del prorata, si eleva parimenti, in modo ingiustificato e contrario alle disposizioni della sesta direttiva, l'importo della detrazione che, sull'IVA assolta, può effettuare un soggetto passivo il quale si dedichi indifferentemente a operazioni che comportino o meno il diritto a detrazione.

47. Occorre ribadire a tale proposito le medesime considerazioni già illustrate rispetto alla definizione data dalla sesta direttiva delle operazioni oggetto dell'IVA. Tale definizione, qualora si desideri salvaguardare l'uniforme applicazione dell'imposta, non consente che una «cessione di beni» venga trasformata, per decisione del legislatore nazionale, proprio in una «operazione che non è una cessione di beni».

45. Anche indipendentemente dall'incidenza sul criterio del prorata, ritengo che il regime giuridico istituito dal decreto presidenziale in relazione a queste cessioni di beni sia in contrasto con la sesta direttiva.

48. Per di più, questa medesima tesi è stata sostenuta dalle autorità italiane nella nota trasmessa alla Commissione, alla quale ho fatto riferimento in precedenza. L'avvocato dello Stato italiano non ha addotto, nemmeno in udienza, nessun argomento che giustificasse il mutamento operato, rispetto alla precedente tesi ufficiale, nel controricorso.

46. Per quanto possa essere ampio lo «spazio giuridico della discrezionalità degli Stati nel recepimento» di questa direttiva, cui fa

49. Mi pronuncio quindi a favore del pieno accoglimento del ricorso. Spetta alla convenuta sopportare le spese, conformemente all'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura.

18 — Per calcolare il prorata è necessario determinare la percentuale che, sul volume totale di operazioni, comportano le operazioni che danno diritto a detrazione. Il risultato della moltiplicazione per cento del volume delle operazioni che danno diritto a detrazione e della divisione di tale valore per il volume totale delle operazioni soggette a imposta è appunto la percentuale che individua il prorata.

Conclusione

50. Di conseguenza, propongo alla Corte di giustizia di accogliere il ricorso della Commissione e quindi di:

- 1) Dichiarare che la Repubblica italiana, avendo introdotto e mantenuto in vigore una disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto che non esenta le cessioni di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata o comunque esclusi dal diritto a detrazione, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni negli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.
- 2) Condannare la Repubblica italiana alle spese.