



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

16 febbraio 2012\*

«Fiscalità — Sesta direttiva IVA — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19 — “Sovvenzioni” utilizzate per l'acquisto di beni e di servizi — Limitazione del diritto alla detrazione»

Nella causa C-25/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), con decisione del 10 novembre 2010, pervenuta in cancelleria il 17 gennaio 2011, nel procedimento

**Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA**

contro

**Fazenda Pública,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dalla sig.ra A. Prechal, presidente di sezione, dai sigg. L. Bay Larsen (relatore) e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA, da A. Jacinto e M. Brás, advogados;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. Guerra e Andrade, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: il portoghese.

## Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA (in prosieguo: la «Varzim Sol») e la Fazenda Pública in merito ad avvisi di accertamento relativi all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e agli interessi di mora per gli anni 2002-2004.

### Contesto normativo

#### *Il diritto dell'Unione*

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» e le «importazioni di beni».
- 4 L'articolo 11, A, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva è formulato nei termini seguenti:

«All'interno del paese

«1. La base imponibile è costituita:

- a) 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».

- 5 L'articolo 17 della sesta direttiva, che disciplina la nascita e la portata del diritto alla detrazione, ai paragrafi 2 e 5 così dispone:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
- b) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci importate;
- c) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] 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 [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] 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'[IVA] che non può essere [detratta] dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

(...)).

- 6 L'articolo 19 della richiamata direttiva, che stabilisce le norme applicabili al calcolo del prorata di detrazione, al paragrafo 1 così recita:

«Il prorata di [detrazione] 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'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3;
- al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione]. 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».

#### *Il diritto nazionale*

- 7 L'articolo 23 del codice IVA così recita:

«1. Qualora il soggetto passivo, nell'esercizio della propria attività, effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali sia parzialmente escluso il diritto a detrazione, l'imposta corrisposta sugli acquisti è detraibile solamente in ragione della percentuale corrispondente all'importo annuale delle operazioni che prevedono il diritto a detrazione.

2. In deroga al paragrafo precedente, il soggetto passivo può effettuare la detrazione in funzione della destinazione effettiva della totalità o di parte dei beni e dei servizi utilizzati, a condizione che ne informi preventivamente la direzione generale delle imposte dirette e indirette, ferma restando la possibilità per quest'ultima di imporgli condizioni particolari o di porre fine a tale procedimento in caso di distorsioni rilevanti di imposizione.

3. L'amministrazione tributaria può obbligare il contribuente a procedere conformemente alle disposizioni del paragrafo precedente:

- a) qualora il soggetto passivo eserciti attività economiche distinte;
- b) qualora l'applicazione del procedimento di cui al paragrafo 1 comporti distorsioni rilevanti di imposizione.

4. La percentuale di detrazione specifica di cui al precedente paragrafo 1 risulta da una frazione composta, al numeratore, dall'importo annuale, al netto dell'imposta, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che prevedono il diritto a detrazione ai sensi degli articoli 19 e 20, paragrafo 1, e, al denominatore, dall'importo annuale, al netto dell'imposta, di tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo, ivi comprese le operazioni esenti ovvero esulanti dalla sfera di applicazione dell'imposta, segnatamente le sovvenzioni non assoggettate all'imposta che non costituiscano sovvenzioni di impianti.

(...».

- 8 Le società che beneficiano di una concessione per giochi d'azzardo in una zona destinata al gioco sono assoggettate, in particolare, alle disposizioni del decreto legge n. 422/89 del 2 dicembre 1989, come modificato. L'articolo 16 di tale decreto legge così dispone:

«1. Fatti salvi altri obblighi previsti dal presente decreto, dalla legislazione complementare e dai contratti di concessione rispettivi, le società concessionarie si impegnano a:

(...)

- b) organizzare regolarmente, nei locali del casinò previsti a tal fine, programmi di animazione di buon livello artistico;
- c) promuovere e organizzare manifestazioni turistiche, culturali e sportive, partecipare alle iniziative ufficiali dello stesso tipo dirette a promuovere il turismo nella zona destinata al gioco interessata, e sostenere o realizzare all'estero la promozione della zona destinata al gioco (...).

2. Per soddisfare gli obblighi di cui ai punti b) e c) del paragrafo precedente, i concessionari devono destinare un importo corrispondente ad almeno il 3% dei proventi lordi del gioco realizzati nell'anno precedente o, se si tratta del primo anno di concessione, nell'anno in questione, e la somma destinata al rispetto degli obblighi previsti in ciascuno di detti punti non dev'essere inferiore all'1% di tali proventi».

- 9 Il regime contrattuale delle concessioni per l'esercizio di giochi d'azzardo nelle zone destinate al gioco è stato modificato dal decreto legge n. 275/2001 del 17 ottobre 2001. L'articolo 2, paragrafo 4, di tale decreto dispone:

«4. Le contropartite annuali alle quali sono vincolate le concessionarie delle zone destinate al gioco delle regioni di Algarve, Espinho, Estoril e Póvoa de Varzim non possono essere inferiori ai valori indicati nella tabella riportata in allegato (...».

10 L'articolo 5 di detto decreto legge, vertente sul regime di defalcazione degli oneri nel settore dell'animazione e della promozione turistica, così prevede:

«1. Dalle contropartite annuali di esercizio che le società concessionarie sono tenute a fornire, (...) sono defalcate, fino all'1% dei proventi lordi del gioco, le spese relative all'esecuzione degli obblighi previsti dall'articolo 16, paragrafo 1, lettere b) e c), del decreto legge n. 422/89 (...), che non possono essere inferiori al 3% dei proventi lordi del gioco.

2. Nel caso in cui dette spese, sommate ai costi netti delle attività di animazione e di ristorazione ed alle spese di pubblicità e marketing, superino un importo pari al 3% dei proventi lordi del gioco, le concessionarie (...) avranno diritto ad una defalcazione complementare del 50% degli oneri in eccesso rispetto al minimo esigibile (...); tale defalcazione supplementare non può superare il 3% dei proventi lordi del gioco.

3. Quest'ultima defalcazione è esigibile unicamente nella misura e nei limiti del 25% di un aumento dei proventi lordi del gioco per ciascun esercizio, in relazione all'esercizio precedente, per le zone destinate al gioco di Póvoa de Varzim (...).

11 Le regole in tal modo stabilite per quanto riguarda la defalcazione delle spese sostenute nel settore dell'animazione e della promozione turistica sono riprodotte nel contratto di concessione per l'esercizio di giochi d'azzardo nella zona permanente di Póvoa de Varzim, assegnata alla Varzim Sol.

### **Causa principale e questione pregiudiziale**

12 La Varzim Sol gestisce un casinò sulla base di un contratto di concessione per l'esercizio di giochi d'azzardo nella zona permanente di Póvoa de Varzim, concluso il 14 dicembre 2001. Tale contratto la obbliga a effettuare un determinato numero di attività di animazione artistica e culturale, ma anche a partecipare alla promozione della zona nella quale è situato il casinò.

13 La Varzim Sol esercita nel contempo attività nel settore del gioco, esenti da IVA, nei settori della ristorazione e dell'animazione, che sono soggette a IVA, nonché nel settore amministrativo e finanziario, con detrazione parziale dell'IVA. Nei settori soggetti a IVA, la detrazione dell'IVA assolta è effettuata secondo il metodo della destinazione effettiva, in conformità dell'articolo 23, paragrafo 2, del codice IVA.

14 In forza della normativa vigente e del contratto di concessione, la Varzim Sol è peraltro tenuta a versare allo Stato portoghese una contropartita iniziale, ma anche una contropartita annuale calcolata sulla base delle entrate realizzate nel settore del gioco. Essa è autorizzata a defalcare da tale contropartita annuale una parte delle spese sostenute per ottemperare ai suoi obblighi di animazione e di promozione turistica. L'importo di tale defalcazione dipende sia da quello delle spese sostenute sia da quello delle entrate realizzate grazie all'attività di gioco.

15 In seguito a un'ispezione tributaria, la Varzim Sol è stata oggetto di avvisi di accertamento per un importo pari a EUR 496 697,14, per gli anni 2002-2004. Tali rettifiche sono basate su una contestazione del metodo impiegato dalla Varzim Sol per calcolare l'importo detraibile dell'IVA assolta per i settori della ristorazione e dell'animazione.

16 Infatti, la Fazenda Pública sostiene che la defalcazione operata sulla contropartita annuale per compensare le spese relative all'animazione e alla promozione dev'essere qualificata come sovvenzione di esercizio ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 4, del codice IVA. A suo parere, poiché tale sovvenzione non è soggetta ad IVA, le attività di ristorazione e di animazione devono essere trattate come attività miste. Pertanto, la detrazione dell'IVA assolta in tali settori dovrebbe essere effettuata sulla base di un prorata che consenta di tenere conto nel contempo delle attività esenti e delle attività imponibili.

- 17 La Varzim Sol ha pagato gli importi richiesti, ma ha proposto un ricorso in sede contenziosa. Tale ricorso è stato respinto dal tribunal administrativo e fiscal do Porto. La Varzim Sol ha adito, in appello, il Supremo Tribunal Administrativo.
- 18 La Varzim Sol sostiene che, quand'anche l'importo defalcato dovesse essere qualificato come sovvenzione, quod non, esso non può influire sulla detrazione dell'IVA riguardante soggetti d'imposta che, nell'ambito del metodo della destinazione effettiva, realizzano soltanto operazioni imponibili, e non esenti, quali quelle di ristorazione e di animazione, che danno diritto alla detrazione dell'IVA versata.
- 19 In subordine, la Varzim Sol sostiene che l'argomento della Fazenda Pública, ripreso dal tribunal administrativo e fiscal do Porto, conduce a una distorsione in materia di detrazione dell'IVA, in violazione della sesta direttiva come interpretata dalla Corte nelle sentenze del 6 ottobre 2005, Commissione/Spagna (C-204/03, Racc. pag. I-8389), e Commissione/Francia (C-243/03, Racc. pag. I-8411).
- 20 Stanti tali premesse, il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 23 del codice (...) IVA sia compatibile con gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19, della sesta direttiva.
- 2) [I]n caso di soluzione affermativa [alla prima questione], se sia conforme agli articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19, della citata direttiva, una disposizione che stabilisce un prorata specifico di detrazione dell'[IVA] pagata a monte da soggetti passivi che realizzino solo operazioni imponibili, anche se per imputazione effettiva, in ragione dell'esistenza di sovvenzioni esenti da imposta per il settore di cui trattasi ("inputs") ai sensi del citato articolo 23 (...)».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla ricevibilità*

- 21 La Repubblica portoghese deduce, in via principale, l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 22 Per quanto attiene alla prima questione, tale Stato membro osserva quindi che essa verte sulla valutazione della compatibilità del diritto nazionale portoghese, vale a dire l'articolo 23 del codice IVA, con alcune norme del sistema comune di IVA.
- 23 Sebbene la Corte possa, nell'ambito della collaborazione giudiziaria instaurata dall'articolo 267 TFUE, fornire al giudice nazionale, in base al contenuto del fascicolo, gli elementi d'interpretazione a suo parere utili per la valutazione degli effetti delle disposizioni di diritto dell'Unione, nella decisione di rinvio non si rinvencono tuttavia passaggi contenenti indicazioni precise o quantomeno concise riguardanti le disposizioni di diritto interno portoghese di cui alla causa principale.
- 24 L'indeterminatezza della prima questione condurrebbe a ritenerla una richiesta di parere generale, che non può essere considerata ricevibile ai sensi dell'articolo 267 TFUE.
- 25 Tali considerazione varrebbero, in sostanza, anche per la seconda questione.

- 26 Di conseguenza, le lacune della decisione di rinvio non consentirebbero alla Corte di fornire una risposta utile, e nemmeno permetterebbero agli Stati membri e agli altri interessati di presentare osservazioni nella presente causa.
- 27 A tal riguardo si deve rammentare, in primo luogo, che il sistema di cooperazione istituito dall'articolo 267 TFUE è fondato su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte. Nell'ambito del procedimento avviato in forza di tale articolo, l'interpretazione delle disposizioni nazionali incombe ai giudici degli Stati membri e non alla Corte e non spetta a quest'ultima pronunciarsi sulla compatibilità di norme di diritto interno con le disposizioni del diritto dell'Unione. Per contro, la Corte è competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi d'interpretazione propri del diritto dell'Unione che gli consentano di valutare la compatibilità di norme di diritto interno con la normativa dell'Unione (sentenze del 6 marzo 2007, *Placanica e a.*, C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Racc. pag. I-1891, punto 36, nonché dell'8 settembre 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International*, C-42/07, Racc. pag. I-7633, punto 37).
- 28 Orbene, se è vero che il tenore letterale delle questioni sottoposte in via pregiudiziale dal giudice del rinvio invita la Corte a pronunciarsi sulla compatibilità di una disposizione di diritto interno con il diritto dell'Unione, nulla impedisce alla Corte di dare una risposta utile al giudice del rinvio fornendo a quest'ultimo gli elementi di interpretazione propri del diritto dell'Unione che consentiranno allo stesso di statuire sulla compatibilità del diritto interno con il diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza *Placanica e a.*, cit., punto 37).
- 29 In secondo luogo, occorre ricordare che il rigetto, da parte della Corte, di una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze del 15 dicembre 1995, *Bosman*, C-415/93, Racc. pag. I-4921, punto 61, nonché del 31 marzo 2011, *Schröder*, C-450/09, Racc. pag. I-2497, punto 17).
- 30 Per quanto riguarda, in particolare, le informazioni che devono essere fornite alla Corte nell'ambito di una decisione di rinvio, queste non servono solo a consentire alla Corte di dare risposte utili al giudice del rinvio, ma devono anche conferire ai governi degli Stati membri nonché agli altri interessati la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. A tal fine, è necessario che il giudice nazionale definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (v. sentenza *Schröder*, cit., punto 18).
- 31 Pertanto, quando le informazioni fornite dal giudice del rinvio sono sufficienti per evidenziare l'oggetto della causa principale e le sue principali implicazioni per l'ordinamento giuridico dell'Unione nonché per consentire agli Stati membri, da un lato, di presentare le loro osservazioni conformemente all'articolo 23 dello Statuto della Corte e di partecipare efficacemente al procedimento dinanzi a quest'ultima e alla Corte, dall'altro, di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, la domanda di pronuncia pregiudiziale dev'essere considerata ricevibile (v., in tal senso, sentenza *Schröder*, cit., punti 19, 21 e 22).
- 32 Nella fattispecie, la decisione di rinvio indica che, per quanto concerne le attività di ristorazione e di animazione esercitate dalla Varzim Sol e assoggettate a IVA, la detrazione dell'IVA assolta è effettuata secondo il metodo della destinazione effettiva. Peraltro, per quanto attiene alla contropartita annuale calcolata sulla base delle entrate realizzate nel settore del gioco, contropartita che la Varzim Sol è tenuta a versare allo Stato, quest'ultima è autorizzata a defalcare una parte delle spese sostenute per ottemperare ai suoi obblighi di animazione e di promozione turistica. Secondo l'amministrazione tributaria, poiché tale defalcazione costituisce una sovvenzione di esercizio non assoggettata a IVA, le

attività di ristorazione e di animazione devono essere trattate come attività miste e, pertanto, la detrazione dell'IVA assolta in tali settori dev'essere effettuata sulla base di un prorata che consenta di tenere conto sia delle attività esenti sia di quelle imponibili. Quanto alla Varzim Sol, essa sostiene che tale asserita sovvenzione non può influire sulla detrazione dell'IVA concernente soggetti d'imposta che, nell'ambito del metodo della destinazione effettiva, realizzano soltanto operazioni imponibili e non esenti, come quelle di ristorazione e di animazione, che danno diritto alla detrazione dell'IVA versata.

- 33 Tali elementi sono sufficienti alla luce della giurisprudenza rammentata ai punti 30 e 31 della presente sentenza. Del resto, non vi sono elementi che permettono di considerare che le informazioni fornite dal giudice del rinvio non avrebbero consentito agli interessati di cui all'articolo 23 dello Statuto della Corte di presentare le loro osservazioni conformemente a tale articolo, e di partecipare efficacemente al procedimento dinanzi a quest'ultima.
- 34 Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

*Nel merito*

- 35 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, nonché 19 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a che uno Stato membro, qualora autorizzi soggetti passivi misti a operare la detrazione prevista da dette disposizioni, secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi, calcoli l'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione.
- 36 Va ricordato che, secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto dagli articoli 17 e segg. della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenza Commissione/Francia, cit., punto 28).
- 37 A tale proposito, l'articolo 17, paragrafo 1, della richiamata direttiva prevede che il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile e il paragrafo 2 di tale articolo autorizza il soggetto passivo, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, a detrarre dall'IVA di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo (v. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 29).
- 38 Per quanto riguarda i soggetti passivi misti, dall'articolo 17, paragrafo 5, primo e secondo comma, della sesta direttiva risulta che il diritto alla detrazione è calcolato secondo un prorata determinato conformemente all'articolo 19 di tale direttiva. Detto articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, autorizza tuttavia gli Stati membri a prevedere uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla detrazione elencati in tale comma, vale a dire, in particolare, la determinazione di un prorata distinto per ogni settore d'attività o la detrazione conseguente alla destinazione di tutti o di parte dei beni e servizi ad un'attività precisa (v. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 30).
- 39 L'articolo 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva prevede che le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di un bene o di un servizio siano imponibili allo stesso titolo di questo. Per quanto riguarda le sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo, l'articolo 19,



paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce che gli Stati membri possono includerle nel denominatore del calcolo del prorata applicabile qualora un soggetto passivo effettui sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni esenti (v. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 31).

- 40 È pacifico che, per quanto concerne la causa principale, la Varzim Sol è stata autorizzata a operare la detrazione secondo un metodo diverso da quello del prorata determinato in forza dell'articolo 19 della sesta direttiva, ossia secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi ad un'attività precisa, metodo previsto all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, di tale direttiva.
- 41 Orbene, poiché le attività della Varzim Sol esercitate nei settori della ristorazione e dell'animazione sono assoggettate a IVA, il diritto alla detrazione secondo il metodo della destinazione effettiva riguarda la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.
- 42 Infatti, poiché il soggetto passivo è stato autorizzato a operare la detrazione secondo il metodo della destinazione effettiva, l'articolo 19 della sesta direttiva non è più applicabile e non può pertanto limitare il diritto alla detrazione in detti settori come risulta da tale direttiva.
- 43 In considerazione di quanto precede, si deve rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, nonché 19 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a che uno Stato membro, qualora autorizzi soggetti passivi misti a operare la detrazione prevista da dette disposizioni secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e servizi, calcoli l'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione.

### **Sulle spese**

- 44 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 (Ottava Sezione) dichiara:

**Gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, nonché 19 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, devono essere interpretati nel senso che ostano a che uno Stato membro, qualora autorizzi soggetti passivi misti a operare la detrazione prevista da dette disposizioni secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e servizi, calcoli l'importo detraibile, per settori nei quali tali soggetti passivi effettuano soltanto operazioni imponibili, includendo «sovvenzioni» esenti da imposta nel denominatore della frazione utilizzata per determinare il prorata di detrazione.**

Firme