

ORDINANZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

13 dicembre 2012 (*)

«Articoli 53, paragrafo 2, e 94 del regolamento di procedura della Corte – Irricevibilità manifesta – Articolo 99 del regolamento di procedura – Risposta che non lascia adito a nessun ragionevole dubbio – Fiscalità – IVA – Articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva IVA – Detrazione dell'imposta pagata a monte – Strutture sanitarie pubbliche o private esercitanti un'attività esente – Normativa nazionale che esclude la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni o servizi utilizzati nelle attività esenti – Prorata di detrazione»

Nella causa C-560/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria provinciale di Parma (Italia), con decisione del 20 settembre 2011, pervenuta in cancelleria il 7 novembre 2011, nel procedimento

Danilo Debiasi

contro

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Parma,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. L. Bay Larsen (relatore), presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan e dalla sig.ra A. Prechal, giudici,

avvocato generale: sig. M. Wathelet

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da B. Tidore, avvocato dello Stato;
- per il governo spagnolo, da S. Centeno Huerta, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da D. Recchia e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentito l'avvocato generale,

ha emesso la seguente

Ordinanza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 lite insorta tra il sig. Debiasi e l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Parma (in prosieguo: l'«Agenzia»), ed avente ad oggetto il rifiuto di quest'ultima di concedere all'interessato il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata per le esigenze della sua attività.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 13, parte A, della sesta direttiva dispone quanto segue:

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

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;

(...)».

4 L'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, della sesta direttiva prevede quanto segue:

«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;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la [detrazione] o il rimborso dell'[IVA] di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a [detrazione] se fossero effettuate all'interno del paese;

b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 e dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C e D, e paragrafo 2;

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13[, parte] B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.

(...)

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».

5 L'articolo 19 della citata direttiva, che stabilisce le regole applicabili al calcolo del prorata di detrazione, enuncia, al paragrafo 1, quanto segue:

«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[, parte] A, paragrafo 1, lettera a).

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

(...)».

Il diritto italiano

6 L'articolo 10, comma 1, punti 18 e 19, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633, del 26 ottobre 1972, che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (Supplemento ordinario alla GURI n. 292 dell'11 novembre 1972; in prosieguo: il «DPR n. 633/72»), così dispone:

«1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (...);

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS;

(...)).

7 L'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633/72 è così formulato:

«Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19 bis. (...)).

8 L'articolo 19 bis, comma 1, di detto decreto stabilisce le modalità di calcolo della percentuale di detrazione, precisando in particolare quanto segue:

«La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. (...)).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 Il sig. Debiassi esercita la professione di ginecologo. Egli ha presentato dinanzi all'Agenzia un'istanza di rimborso dell'IVA pagata per l'acquisto di beni e servizi destinati alla sua attività, ma non detratta a motivo dell'inclusione delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, punti 18 e 19, del DPR n. 633/72 nel calcolo del prorata di non detraibilità dell'IVA risultante dall'applicazione combinata degli articoli 19, comma 5, e 19 bis del medesimo DPR n. 633/72.

10 Detta istanza era fondata sulla presunta incompatibilità delle norme nazionali applicabili con l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva. La medesima istanza è stata tacitamente rigettata dall'Agenzia.

11 Il sig. Debiassi ha allora proposto un ricorso contro tale decisione di rigetto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Parma.

12 Condividendo i dubbi del ricorrente in merito alla compatibilità delle norme nazionali con il diritto dell'Unione, la Commissione tributaria provinciale di Parma ha, con decisione in data 7 luglio 2010, sottoposto alla Corte una prima domanda di pronuncia pregiudiziale.

13 Con ordinanza del 15 aprile 2011, la Corte ha constatato l'irricevibilità manifesta di tale domanda di pronuncia pregiudiziale, a motivo delle carenze della decisione di rinvio nel definire il contesto di fatto ed il contesto normativo nazionale, della mancanza di chiarimenti in ordine ai motivi precisi per i quali l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta pareva necessaria al giudice del rinvio per risolvere la causa principale, nonché dell'impossibilità di individuare con certezza le disposizioni del diritto dell'Unione delle quali detto giudice chiedeva l'interpretazione (ordinanza del 15 aprile 2011, Debiassi, C-613/10, punti 25-29).

14 La Commissione tributaria provinciale di Parma ha allora adottato una nuova decisione di rinvio destinata a tener conto della citata ordinanza Debiassi. Essa ha dunque fornito delle precisazioni in merito alle norme nazionali pertinenti, ai fatti del procedimento principale e alle

ragioni che la portano a dubitare della compatibilità delle norme nazionali applicabili con il diritto dell'Unione.

15 Sulla scorta di tali circostanze, la Commissione tributaria provinciale di Parma ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali riportate nella motivazione della propria decisione, affinché:

«1) venga verificata l'esistenza o meno di un "conflitto tra la legislazione nazionale e il diritto [dell'Unione]" ed in modo particolare tra gli articoli 19, comma 5, e 19 bis del DPR n. 633/72 (cioè la normativa nazionale che disciplina il meccanismo del cosiddetto "pro-rata d'indetraibilità IVA") e l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della [sesta direttiva] (cioè la normativa [dell'Unione] che sancisce il principio di neutralità dell'IVA e di gravame esclusivo di quest'ultima sul consumatore finale);

2) venga analizzata la disparità di trattamento esistente tra gli operatori sanitari italiani, ritenuti "consumatori finali" (con gravame dell'IVA), e gli operatori sanitari di altri Stati membri (...) [Regno del Belgio, Repubblica di Bulgaria, Repubblica ellenica, Regno di Spagna e Repubblica francese] ritenuti "operatori intermedi" (con diritto alla detrazione dell'IVA);

3) venga verificata l'esistenza o meno di una "disparità di trattamento", relativamente al regime IVA, tra i vari Stati membri (...), dal momento che a fronte dell'esenzione IVA applicata in Italia, in altri Stati membri (...) [Regno del Belgio, Repubblica di Bulgaria, Repubblica ellenica, Regno di Spagna e Repubblica francese] le medesime prestazioni medico-sanitarie sono invece assoggettate ad IVA, ragion per cui a medesime prestazioni medico-sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti e, per l'effetto, un differente diritto alla detrazione;

4) venga analizzata la disparità sussistente tra gli operatori sanitari italiani (ivi compreso il [sig.] Debiassi Danilo) e gli operatori di altri Stati Membri (...) [Regno del Belgio, Repubblica di Bulgaria, Repubblica ellenica, Regno di Spagna e Repubblica francese] in relazione all'assoggettamento, per questi ultimi, delle proprie prestazioni medico-sanitarie all'IVA e, per l'effetto, a differenza degli operatori sanitari italiani, al correlato diritto alla detrazione e/o rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

16 Ai sensi dell'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di procedura, quando una domanda di pronuncia pregiudiziale è manifestamente irricevibile, la Corte, sentito l'avvocato generale, può statuire con ordinanza motivata, senza proseguire il procedimento.

17 Orbene, il governo italiano e la Commissione europea contestano, a vario titolo, la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale.

18 Il governo italiano ritiene che le questioni sollevate siano irricevibili in quanto non vertono su dubbi interpretativi concernenti norme di diritto dell'Unione.

19 A tal riguardo si deve rammentare 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 di un procedimento instaurato ai sensi di detto articolo, l'interpretazione delle norme 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 attinenti al

diritto dell'Unione che consentano a detto giudice 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).

20 Se è pur vero che il tenore letterale delle questioni sollevate in via pregiudiziale dal giudice nazionale 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 fornendogli gli elementi di interpretazione attinenti al diritto dell'Unione che consentiranno a questo stesso giudice di statuire sulla compatibilità del diritto interno con il diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze dell'11 ottobre 2007, Hollmann, C?443/06, Racc. pag. I?8491, punto 21, e del 16 febbraio 2012, Varzim Sol, C?25/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 28).

21 Per parte sua, la Commissione ritiene che non vi sia alcuna significativa differenza tra il presente procedimento di rinvio pregiudiziale e i procedimenti di rinvio in precedenza instaurati dal medesimo giudice in materia di IVA, i quali hanno portato la Corte ad adottare ordinanze di irricevibilità (ordinanze del 13 gennaio 2010, Calestani e Lunardi, C?292/09 e C?293/09, nonché Debiassi, cit.). Per quanto riguarda più specificamente la seconda, la terza e la quarta questione pregiudiziale, la Commissione aggiunge che le informazioni contenute nella decisione di rinvio non consentono di fornire una risposta utile al giudice nazionale.

22 In proposito occorre ricordare che il procedimento istituito dall'articolo 267 TFUE costituisce uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione di cui essi necessitano per risolvere la controversia che sono chiamati a dirimere (sentenze del 16 luglio 1992, Meilicke, C?83/91, Racc. pag. I?4871, punto 22, e del 24 marzo 2009, Danske Slagterier, C?445/06, Racc. pag. I?2119, punto 65).

23 Nell'ambito di tale cooperazione, spetta al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia, che è il solo ad avere una conoscenza diretta dei fatti all'origine di quest'ultima e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che esso sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenze del 13 marzo 2001, PreussenElektra, C?379/98, Racc. pag. I?2099, punto 38, e del 17 aprile 2007, AGM?COS.MET, C?470/03, Racc. pag. I?2749, punto 44).

24 Tuttavia, al fine di giungere ad un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale, è necessario, come risulta dall'articolo 94 del regolamento di procedura e da una costante giurisprudenza, che la domanda di pronuncia pregiudiziale contenga un'esposizione sommaria dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio, o quanto meno un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni. Detta domanda deve altresì riportare il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia. Infine, il giudice del rinvio deve esporre le ragioni che l'hanno indotto a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché illustrare il collegamento che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale (v., in particolare, sentenze del 6 dicembre 2005, ABNA e a., C?453/03, C?11/04, C?12/04 e C?194/04, Racc. pag. I?10423, punti 45 e 46, nonché del 19 aprile 2007, Asemfo, C?295/05, Racc. pag. I?2999, punti 31?33).

25 Si deve inoltre sottolineare che le informazioni contenute nelle decisioni di rinvio pregiudiziale servono non solo a consentire alla Corte di fornire risposte utili, ma anche a dare ai

governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. Spetta alla Corte vigilare affinché tale possibilità sia salvaguardata, tenuto conto del fatto che, ai sensi della disposizione suddetta, agli interessati vengono notificate solo le decisioni di rinvio (sentenze del 1° aprile 1982, *Holdijk e a.*, 141/81?143/81, Racc. pag. 1299, punto 6, nonché dell'8 novembre 2007, *Schwibbert*, C?20/05, Racc. pag. I?9447, punto 21).

26 A questo proposito, per quanto riguarda la prima questione, è giocoforza constatare che la Commissione tributaria provinciale di Parma ha trasmesso alla Corte elementi che non figuravano nelle decisioni di rinvio pregiudiziale che hanno costituito l'oggetto delle ordinanze di irricevibilità menzionate dalla Commissione. Infatti, la decisione di rinvio contiene una breve esposizione dei fatti su cui verte il procedimento principale e una sintesi delle norme nazionali applicabili che consente di identificare il loro contenuto. Inoltre, il giudice del rinvio ha chiaramente specificato la disposizione del diritto dell'Unione della quale chiede l'interpretazione, spiegando il collegamento che esso istituisce tra l'interpretazione richiesta, le norme nazionali pertinenti e l'esito della controversia a qua.

27 Tali elementi sono sufficienti alla luce delle regole ricordate ai punti 24 e 25 della presente ordinanza. Ne consegue che la prima questione è ricevibile.

28 Per quanto riguarda le questioni seconda, terza e quarta, occorre invece constatare che le informazioni contenute nella decisione di rinvio non consentono di stabilire con certezza la natura della differenza di trattamento prospettata dal giudice nazionale. Risulta d'altronde dalle osservazioni scritte del governo spagnolo che quest'ultimo non riesce a discernere tale differenza ad un esame delle pertinenti norme dell'ordinamento spagnolo.

29 Inoltre, la sintesi delle norme nazionali contenuta nella decisione di rinvio riguarda unicamente le modalità di calcolo del diritto alla detrazione dell'IVA. Il giudice del rinvio non fornisce dunque alcuna precisazione riguardo al contenuto della normativa nazionale disciplinante l'esenzione dall'IVA delle attività oggetto del procedimento principale. Per tale motivo è impossibile comparare tale normativa con le disposizioni della sesta direttiva o con le norme applicabili in altri Stati membri.

30 In aggiunta, la Commissione tributaria provinciale di Parma non chiarisce né le ragioni che l'hanno portata ad interrogarsi in merito alla differenza di trattamento summenzionata, né l'importanza che potrebbe presentare la suddetta differenza per individuare la soluzione del giudizio a quo.

31 Pertanto, occorre constatare, ai sensi dell'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di procedura, che le questioni seconda, terza e quarta sono manifestamente irricevibili.

Nel merito

32 A norma dell'articolo 99 del regolamento di procedura, quando la risposta ad una questione pregiudiziale non lascia adito a nessun ragionevole dubbio, la Corte può statuire con ordinanza motivata.

33 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella in esame nel procedimento principale, la quale non autorizzi la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti e che preveda, di conseguenza, che il diritto alla detrazione dell'IVA di un soggetto passivo misto venga calcolato sulla base di un prorata corrispondente al rapporto tra l'ammontare

delle operazioni che danno diritto a detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell'anno, ivi comprese le prestazioni medico-sanitarie esenti.

34 Occorre ricordare, in limine, che il sistema delle detrazioni istituito dalla sesta direttiva mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA cerca in tal modo di garantire la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, quali che siano le loro finalità o i loro risultati, purché tali attività siano esse stesse assoggettate, in linea di principio, all'IVA (sentenze del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 24, e del 29 ottobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Racc. pag. I-10567, punto 27).

35 Del resto, risulta chiaramente dal tenore letterale dell'articolo 17, paragrafo 2, della citata direttiva che il diritto alla detrazione dell'IVA riguarda soltanto i beni e i servizi che vengono utilizzati ai fini delle operazioni del soggetto passivo assoggettate ad imposizione.

36 È per tale motivo che la Corte ha più volte statuito che, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati ai fini di operazioni esenti, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle, né detrazione dell'imposta a monte (v., in particolare, sentenze del 14 settembre 2006, *Wollny*, C-72/05, Racc. pag. I-8297, punto 20; del 18 dicembre 2008, *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, Racc. pag. I-10409, punto 16, e del 12 febbraio 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Racc. pag. I-839, punto 28).

37 Pertanto, in linea di principio, la sesta direttiva esclude la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti. Tale principio incontra un limite nelle eccezioni tassativamente enunciate all'articolo 17, paragrafo 3, della sesta direttiva. Tuttavia, come rilevato dalla Commissione, risulta manifestamente dalla decisione di rinvio che tali eccezioni non riguardano in alcun modo i fatti in esame nel procedimento principale.

38 Inoltre, l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva stabilisce il regime che si applica al diritto alla detrazione dell'IVA qualora quest'ultima si riferisca a beni o a servizi che sono utilizzati dal 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». In tal caso, la detrazione è ammessa soltanto per la parte di IVA proporzionale all'ammontare delle operazioni del primo tipo assoggettate a imposta (sentenze *Abbey National*, cit., punto 37; del 27 settembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Racc. pag. I-6663, punto 34, e *Royal Bank of Scotland*, cit., punto 17).

39 In tale situazione, il diritto a detrazione viene calcolato, a norma dell'articolo 17, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva, secondo un prorata determinato ai sensi dell'articolo 19 della medesima direttiva. Sebbene il terzo comma del citato articolo 17, paragrafo 5, autorizzi gli Stati membri a derogare a tale regola prevedendo l'applicazione di uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla detrazione elencati nel medesimo terzo comma, si tratta però soltanto di una facoltà e non di un obbligo.

40 Quanto all'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, esso prevede che il prorata di detrazione risulti da una frazione avente, al numeratore, l'importo totale della cifra d'affari relativa alle operazioni che danno diritto a detrazione e, al denominatore, l'importo totale della cifra d'affari relativa alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione.

41 Poiché dalle considerazioni svolte ai punti 34-36 della presente ordinanza risulta che le operazioni esenti non conferiscono, in linea di principio, un diritto a detrazione, ne consegue che l'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva prevede l'inclusione della cifra d'affari relativa alle suddette operazioni esenti nel denominatore della frazione che consente di calcolare il prorata di detrazione. Il fatto che tali operazioni esenti siano costituite da prestazioni medico-sanitarie non

porta a modificare tale valutazione.

42 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale non autorizzi la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti e che preveda, di conseguenza, che il diritto alla detrazione dell'imposta suddetta di un soggetto passivo misto venga calcolato sulla base di un prorata corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell'anno, ivi comprese le prestazioni medico?sanitarie esenti.

Sulle spese

43 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 (Quarta Sezione) dichiara:

Gli 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, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale non autorizzi la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti e che preveda, di conseguenza, che il diritto alla detrazione dell'imposta suddetta di un soggetto passivo misto venga calcolato sulla base di un prorata corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell'anno, ivi comprese le prestazioni medico?sanitarie esenti.

Firme

* Lingua processuale: l'italiano.