SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
19 settembre 2000 *

Nei procedimenti riuniti C-177/99 e C-181/99,

aventi ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dai Tribunaux administratifs di Nantes (procedimento C-177/99) e di Melun (procedimento C-181/99) (Francia), nelle cause dinanzi ad essi pendenti tra

Ampafrance SA

e

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)
e tra
Sanofi Synthelabo, già Sanofi Winthrop SA,

e

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

domanda vertente sulla validità della decisione del Consiglio 28 luglio 1989, 89/487/CEE, che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura di deroga all'art. 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 239, pag. 21),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, H. Ragnemalm e M. Wathelet (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Ampafrance SA, dagli avv.ti J.-C. Bouchard e O. Cortez, del foro di Hauts-de-Seine;

— per la Sanofi Synthelabo, dal signor J.-C. Leroy, direttore finanziario;

— per il governo francese, dalla signora K. Rispal-Bellanger, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, e dal signor S. Seam, segretario degli Affari esteri presso la medesima direzione, in qualità di agenti;

— per il Consiglio dell'Unione europea, dal signor J. Monteiro, consigliere giuridico, e dalla signora M.-J. Vernier, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor E. Traversa, consigliere giuridico, e dalla signora H. Michard, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Ampafrance SA, rappresentata dagli avv.ti J.-C. Bouchard e O. Cortez, della Sanofi Synthelabo, rappresentata dagli avv.ti B. Geneste e O. Davidson, del foro di Hauts-de-Seine, del governo francese, rappresentato dal signor S. Seam, del Consiglio, rappresentato dal signor J. Monteiro e dalla signora M.-J. Vernier, nonché della Commissione, rappresentata dalla signora H. Michard, all'udienza del 27 gennaio 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 marzo 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanze 3 dicembre 1998 e 11 maggio 1999, pervenute alla Corte, rispettivamente, in data 14 e 17 maggio 1999, i Tribunaux administratifs di Melun (procedimento C-181/99) e di Nantes (procedimento C-177/99) hanno sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa alla validità della decisione del Consiglio 28 luglio 1989, 89/487/CEE, che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura di deroga all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 239, pag. 21).

2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di due controversie tra la società Ampafrance SA (in prosieguo: la «Ampafrance») (procedimento C-177/99), da un lato, e, dall'altro, la società Sanofi Winthrop SA, divenuta, a seguito di operazione di fusione-assorbimento — in data 12 maggio 1998 — Sanofi, successivamente, in data 18 maggio 1999, Sanofi Synthelabo (in prosieguo: la «Sanofi») (procedimento C-181/99), e l'amministrazione finanziaria in merito ad accertamenti tributari operati nei confronti delle dette società a seguito dell'esclusione del diritto alla detrazione dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa alle spese concernenti alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli.

Il contesto normativo

La disciplina comunitaria

3 Ai termini dell'art. 2, secondo comma, della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»):

«A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'art. 17 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), che disciplina il diritto per i soggetti passivi alla detrazione dell'IVA versata a monte, prevede, al n. 2, lett. a), quanto segue:

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

a) l'imposta sul valore aggiunto 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».

5 L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva contiene una clausola di blocco (o di c.d. «standstill»), che prevede il mantenimento delle esclusioni, in base alle relative normative nazionali, del diritto alla detrazione dell'IVA già vigenti anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva, vale a dire anteriormente al 1° gennaio 1979. Tale disposizione così recita:

«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.

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».

6 Attualmente le regole comunitarie dettate dall'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva non sono state ancora attuate, in assenza di accordo in seno al Consiglio in ordine alle spese per le quali possa essere prevista l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA.

7 L'art. 27 della sesta direttiva così dispone:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

3. La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese.

4. La decisione del Consiglio sarà ritenuta acquisita se, entro due mesi dall'informazione di cui al paragrafo 3, né la Commissione né uno Stato membro hanno chiesto che il caso sia esaminato dal Consiglio.

5. (...)».

La normativa nazionale

8 In Francia l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA per le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli è stata progressivamente introdotta tra il 1967 ed il 1979.

9 Le disposizioni volte ad escludere il diritto alla detrazione per taluni beni e servizi, che si applicavano anteriormente al 1° gennaio 1979 — data di entrata in vigore della sesta direttiva — erano contenute negli artt. 7 e 11 del decreto 27 luglio 1967, n. 67-604 (JORF del 28 luglio 1967, pag. 7541; in prosieguo: il «decreto n. 67-604»).

10 L'art. 7 del detto decreto così recitava:

«Non è detraibile l'imposta relativa alle spese sostenute ai fini dell'alloggio o del soggiorno alberghiero dei dirigenti e del personale delle imprese.

Tuttavia, tale esclusione non riguarda l'imposta relativa alle spese sostenute al fine di provvedere, sui luoghi di lavoro, all'alloggio gratuito del personale dipendente incaricato della sicurezza o della sorveglianza di uno stabilimento industriale o commerciale o di un cantiere di lavori».

11 Ai sensi dell'art. 11 del decreto n. 67-604:

«Non è detraibile l'imposta relativa alle spese sostenute al fine di provvedere al soddisfacimento di esigenze individuali dei dirigenti e del personale delle imprese, in particolare quelle riguardanti le spese di ristorazione, ricevimenti e spettacoli.

Tuttavia, tale esclusione non si applica alle spese riguardanti:

— beni che costituiscono immobilizzazioni specificamente destinati sui luoghi stessi di lavoro al soddisfacimento collettivo di esigenze del personale;

— l'abbigliamento di lavoro o protettivo fornito da un'impresa al proprio personale».

12 Il decreto 29 dicembre 1979, n. 79-1163, (JORF del 31 dicembre 1979, pag. 3333; in prosieguo: il «decreto n. 79-1163»), emanato a seguito dell'entrata in vigore della sesta direttiva, ha previsto, all'art. 25, la sostituzione dell'art. 236 dell'allegato II del codice generale delle imposte con il testo seguente:

«È esclusa la detrazione dell'imposta su beni o servizi utilizzati da terzi, da dirigenti o dal personale dell'impresa, quali l'alloggio o il soggiorno alberghiero, le spese di ristorazione, ricevimenti e spettacoli o qualsiasi altra spesa connessa, direttamente o indirettamente, con lo spostamento o con la residenza.

Tale esclusione non si applica tuttavia all'abbigliamento di lavoro o protettivo, ai locali ed al materiale messo a disposizione del personale sui luoghi di lavoro, all'alloggio gratuito del personale dipendente incaricato sui luoghi di lavoro della sicurezza o della sorveglianza».

13 Con sentenza 3 febbraio 1989, Compagnie Alitalia (in prosieguo: la «sentenza Alitalia»), il Conseil d'État ha dichiarato l'invalidità dell'art. 25 del decreto n. 79-1163 nella parte in cui escludeva il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sui beni e servizi utilizzati dai terzi, in quanto in tal modo «viola(va) l'obiettivo di non estensione delle esclusioni esistenti fissato dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva».

14 A seguito della sentenza Alitalia la Repubblica francese ha chiesto al Consiglio, con lettera 13 aprile 1989, l'autorizzazione ad introdurre, sulla base dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, «sino all'entrata in vigore delle disposizioni definitive di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, una deroga al dispositivo del detto articolo al fine di introdurre, nella propria legislazione, una disposizione che escluda la detrazione delle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli».

15 Secondo il governo francese:

«Questa particolare misura è intesa ad evitare frodi ed evasioni fiscali che risulterebbero dalla sottrazione all'imposta di spese che, per loro natura, costituiscono consumi finali. I rischi di frode e di evasione fiscale sono rilevanti, attesa la prevedibile tendenza per le imprese ad accollarsi, sotto forma di benefici in natura o di regalie, consumi finali sottratti ad imposta e a non distinguere correttamente le spese riguardanti dirigenti ed il personale e quelle relative ai terzi.

L'esclusione non si applicherebbe tuttavia:

— alle spese sostenute da un soggetto passivo ai fini della fornitura, a titolo oneroso, di alloggio, pasti, alimenti o bevande;

— alle spese relative alla fornitura, a titolo gratuito, di alloggio, nei cantieri o nei locali dell'impresa, alle persone addette alla sicurezza, alla custodia o alla sorveglianza;

— alle spese sostenute da un soggetto passivo a motivo della propria responsabilità contrattuale o legale nei confronti dei propri clienti (esempio: spese di alloggio e di ristorazione sostenute da una compagnia aerea a favore di passeggeri conseguenti a sosta prolungata in un aeroporto)».

16 Il 28 luglio 1989 il Consiglio ha emanato la decisione 89/487. Ai sensi del secondo e del terzo 'considerando':

«(...) con lettera registrata alla Commissione il 17 aprile 1989, la Repubblica francese ha chiesto di essere autorizzata ad introdurre una particolare misura di deroga all'art. 17, paragrafo 6, secondo comma della sesta direttiva;

(...) talune forniture e prestazioni destinate a soggetti passivi dell'imposta e riguardanti in particolare le spese di rappresentanza di questi soggetti passivi sono escluse, in Francia, dal diritto alla detrazione, in conformità dell'art. 17, paragrafo 6, secondo comma della sesta direttiva; (...) questa misura intesa ad evitare le frodi e le evasioni fiscali, mira ad escludere dal diritto alla detrazione

dell'imposta sul valore aggiunto, di cui sono gravate, le spese per alloggio, ristorante, ricevimenti e spettacoli; (...) l'esclusione non riguarda le spese sostenute da un soggetto passivo nell'esercizio di un'impresa che fornisce, a titolo oneroso, alloggio, pasti, alimenti o bevande, né le spese relative alla fornitura, a titolo gratuito, di un alloggio in cantieri o in locali dell'impresa, a persone addette alla sicurezza, alla custodia o alla sorveglianza, né le spese sostenute da un soggetto passivo a motivo della sua responsabilità contrattuale o legale nei confronti dei propri clienti.»

17 L'art. 1 della decisione 89/487 prevede quanto segue:

«1. In deroga all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma della sesta direttiva, la Repubblica francese è autorizzata, a titolo temporaneo e al massimo fino all'entrata in vigore delle disposizioni comunitarie che determineranno il trattamento delle spese contemplate al primo comma di detto paragrafo, ad escludere dal diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui sono gravate, le spese per alloggio, ristorante, ricevimenti e spettacoli.

2. L'esclusione di cui al paragrafo 1 non si applica:

— alle spese sostenute da un soggetto passivo nell'esercizio di un'impresa che fornisce, a titolo oneroso, alloggio, pasti, alimenti o bevande;

— alle spese relative alla fornitura, a titolo gratuito, di un alloggio, in cantieri o in locali dell'impresa, alle persone addette alla sicurezza, alla custodia o alla sorveglianza;

— alle spese sostenute da un soggetto passivo a motivo della sua responsabilità contrattuale o legale nei confronti dei propri clienti».

18 A seguito della decisione 89/487 il governo francese ha modificato, per mezzo dell'art. 4 del decreto 14 dicembre 1989, n. 89-885, (JORF del 15 dicembre 1989, pag. 15578), il testo dell'art. 236 dell'allegato II del codice generale delle imposte. Il detto articolo è ora redatto nei termini seguenti:

«(...) A titolo temporaneo, è escluso il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto sulle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli.

Tuttavia, tale esclusione non riguarda:

1° le spese sostenute da un soggetto passivo che fornisca, a titolo oneroso, alloggio, pasti, alimenti o bevande;

2° le spese relative alla fornitura, a titolo gratuito, di alloggio in cantieri o in locali dell'impresa a personale addetto alla sicurezza, alla custodia o alla sorveglianza;

3° le spese sostenute da un soggetto passivo a motivo della propria responsabilità contrattuale o legale nei confronti dei propri clienti».

Le controversie principali

Procedimento C-177/99

19 La Ampafrance sostiene, nell'ambito dell'esercizio della propria attività commerciale, una serie di spese per alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli. Essa detraeva l'IVA sulle spese per alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli effettuate, sia per il proprio personale sia per terzi, nel giugno del 1993.

20 Il 30 novembre 1993 l'amministrazione finanziaria notificava all'Ampafrance un avviso di liquidazione dell'importo di FRF 252 086, corrispondente all'IVA detratta con riguardo alle dette spese. Tale rettifica era fondata sull'art. 236 dell'allegato II del codice generale delle imposte che ha trasposto nell'ordinamento francese la decisione 89/487 escludendo dal diritto alla detrazione l'IVA sulle spese per alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli.

21 A seguito della reiezione da parte degli uffici tributari di Maine-et-Loire dell'opposizione avverso il detto avviso di liquidazione, l'Ampafrance proponeva ricorso avverso la decisione di rigetto dinanzi al Tribunal administratif di Nantes.

22 Con tale ricorso l'Ampafrance chiedeva la restituzione della somma versata a titolo di IVA riguardante le operazioni effettuate nel mese di giugno del 1993 e, in subordine, la sottoposizione, in via pregiudiziale, alla Corte della questione della validità della decisione 89/487.

Procedimento C-181/99

23 Nel 1995 l'amministrazione finanziaria, richiamandosi parimenti all'art. 236 dell'allegato II del codice generale delle imposte, notificava ai laboratori Choay, Millot Solac e Clin Midy avvisi di liquidazione per gli importi, rispettivamente, di FRF 260 524 nei confronti del laboratorio Choay, di FRF 661 796 nei confronti del laboratorio Millot Solac e di FRF 635 422 nei confronti del laboratorio Clin Midy, importi corrispondenti alla detrazione, effettuata dai medesimi, dell'IVA relativa a spese di ricevimento sostenute a favore di fornitori e clienti nel corso dei mesi di novembre e dicembre 1993.

24 A seguito del rigetto, disposto dal direttore dei servizi tributari di Val-de-Marne, delle opposizioni proposto avverso i detti avvisi di liquidazione, la Sanofi, succeduta nei diritti ed obblighi dei laboratori Choay, Millot Solac e Clin Midy, proponeva ricorso avverso le dette decisioni di rigetto dinanzi al Tribunal administratif di Parigi. A seguito dell'istituzione del Tribunal administratif di Melun, la causa veniva rinviata a tale giudice, competente per territorio.

25 Dinanzi al Tribunal administratif di Melun, la Sanofi, faceva valere, in particolare, l'invalidità della decisione 89/487 che costituisce il fondamento normativo dell'art. 236 dell'allegato II al codice generale delle imposte. Essa deduceva, al riguardo, cinque motivi di invalidità di cui quattro venivano respinti dal Tribunal. Con il quinto motivo la Sanofi sosteneva che la decisione 89/487 violerebbe il principio comunitario di proporzionalità.

Le questioni pregiudiziali

26 Nella causa C-177/99, il Tribunal administratif di Nantes decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«La soluzione della controversia è subordinata alla soluzione della questione se le disposizioni della decisione del Consiglio delle Comunità europee 28 luglio 1989 che autorizza il governo francese a derogare al blocco istituito dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE ed a estendere ai terzi l'esclusione della detrazione fiscale per le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, siano compatibili, da un lato, con gli obiettivi della sesta direttiva ed, in particolare, dell'art. 27 della medesima, ai termini del quale "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari, di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali", e, dall'altro, al principio di proporzionalità tra l'obiettivo fiscale perseguito e i mezzi all'uopo posti in essere; solamente la risposta a tale quesito, di non evidente soluzione, consentirà di valutare la fondatezza dei motivi di ricorso».

27 Nella causa C-181/99 il Tribunal administratif di Melun affermava quanto segue:

«È pacifico che l'autorizzazione temporanea ad escludere dal diritto alla detrazione l'imposta gravante sulle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli sostenute da un soggetto passivo non è stata motivata dal rilievo che tali spese abbiano dato origine a una frode o a un'evasione fiscale sistematica, bensì dalla presunzione derivante dal loro carattere misto, che fa sì che esse diano adito facilmente ad abusi di questo genere. Se l'amministrazione, nondimeno, giustifica la fondatezza di tale misura di esclusione sistematica (del diritto alla detrazione dell'IVA sulle dette spese) adducendo la difficoltà di predisporre un efficace meccanismo di controllo del carattere professionale di dette spese, è anche vero che la loro deduzione dagli utili imponibili relativi all'imposta sulle società o all'imposta sul reddito, ammessa dalle disposizioni dell'art. 39.5 lett. b

e f del code général des impôts, è oggetto di un siffatto controllo, su documenti o in loco, da parte dei servizi fiscali sotto la supervisione del giudice tributario, controllo le cui modalità sono evidentemente trasponibili, nonostante la differenza delle condizioni di dichiarazione e di esazione delle imposte in questione. L'obiettivo perseguito può ugualmente essere raggiunto mediante una limitazione forfettaria dell'importo delle deduzioni autorizzate. In tal modo, e avuto riguardo alla circostanza che tale misura derogatoria, di portata generale e assoluta, impedisce la deduzione dell'imposta gravante sulle spese il cui carattere strettamente professionale non sarebbe contestato, occorre interrogarsi seriamente sul carattere strettamente necessario e commisurato agli obiettivi perseguiti della deroga concessa alla Repubblica francese dal Consiglio della Comunità europea con (sua decisione n. 89/487)».

28 Conseguentemente, il detto giudice di rinvio disponeva:

«di sospendere il giudizio sulle domande di cui al ricorso per lo sgravio delle imposte oggetto di controversia fino a che la Corte di giustizia delle Comunità europee non si sia pronunciata sulla validità, alla luce del principio di proporzionalità, della decisione (89/487)».

29 Con ordinanza del presidente della Quinta Sezione 18 novembre 1999 le due cause venivano riunite ai fini della fase orale del procedimento e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

30 Con le questioni pregiudiziali i due giudici di rinvio chiedono sostanzialmente alla Corte di pronunciarsi sulla validità della decisione 89/487.

31 Prima di passare all'esame della validità della decisione 89/487, occorre precisarne la portata.

Sulla portata della decisione 89/487

32 A parere delle ricorrenti nelle cause principali, dal tenore stesso della decisione 89/487, che riproduce la richiesta di deroga presentata dal governo francese, emergerebbe che la portata della deroga concessa sarebbe generale e riguarderebbe tutte le spese di alloggio, ricevimenti, ristorazione e spettacoli, senza distinzione a seconda che siano state sostenute a favore di dirigenti o del personale dell'impresa o a favore di terzi all'impresa stessa, ovvero a seconda che siano state sostenute a fini professionali o ai fini del soddisfacimento di esigenze individuali. Conseguentemente, nel caso in cui la Corte dovesse dichiarare l'invalidità della decisione 89/487, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA gravante su tale genere di spese risulterebbe del tutto inapplicabile in Francia.

33 Secondo il governo francese e la Commissione, la decisione 89/487, che riproduce la richiesta di deroga del governo francese, ancorché si riferisca in termini generali alle spese di alloggio, ricevimento, ristorazione e spettacoli, possederebbe in realtà una portata più limitata e non riguarderebbe altro che le spese di alloggio, ricevimenti, ristorazione e spettacoli sostenute a favore di terzi rispetto all'impresa. Tale interpretazione restrittiva si fonderebbe sulla sentenza Alitalia, in cui il Consiglio di Stato ha dichiarato l'art. 25 del decreto n. 79-1163 contrario all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva solamente nella parte in cui escludeva dal diritto alla detrazione dell'IVA le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli sostenute a favore di terzi rispetto all'impresa.

34 Si deve ricordare che, in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte (sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 16). Secondo constante

giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Il detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze BP Soupergaz, citata supra, punto 18, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 43). Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione 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 direttiva (v. sentenza BP Soupergaz, citata supra, punto 18).

35 È in tale contesto che deve essere valutata la portata della decisione 89/487, emanata sulla base dell'art. 27 della sesta direttiva, secondo cui uno Stato membro può essere autorizzato ad introdurre particolari misure derogatorie alla sesta direttiva al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o evitare talune frodi o evasioni fiscali.

36 La menzionata decisione autorizza la Repubblica francese a derogare alle norme della sesta direttiva con riguardo al principio generale del diritto alla detrazione dell'IVA enunciato all'art. 17 della direttiva medesima.

37 Si deve ritenere che la decisione 89/487, laddove è basata sull'art. 27 della sesta direttiva, autorizza la Repubblica francese, malgrado i termini generali della deroga ad essa concessa, ad introdurre nel proprio ordinamento giuridico nazionale, con riguardo alle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA non previste nella propria normativa al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

38 Tale interpretazione è fondata sul tenore dell'art. 27 della sesta direttiva che utilizza il termine «introdurre» e deve essere letto in combinato disposto con il precedente art. 17, n. 6, secondo comma, che autorizza gli Stati membri a

mantenere le esclusioni del diritto alla detrazione previste dalle rispettive normative nazionali al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

39 Si deve rilevare in proposito che le esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA già esistenti al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva sono state successivamente mantenute inalterate nella legge francese, che ha peraltro esteso l'esclusione del diritto alla detrazione a talune altre fattispecie. Ciò premesso, le spese già escluse dal diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi del decreto n. 67-604 devono essere considerate ricomprese nella clausola di «standstill» di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva.

40 La deroga concessa dalla decisione 89/487 riguarda quindi in realtà, da un lato, le spese di alloggio, ricevimenti, ristorazione e spettacoli sostenute a favore dei terzi rispetto all'impresa che non erano oggetto del decreto n. 67-604, e, dall'altro, quelle spese dello stesso genere sostenute a favore di dirigenti o del personale dell'impresa non ricomprese nell'esclusione dettata dal decreto n. 67-604. Appare utile rilevare, in proposito, che il decreto n. 67-604 escludeva dal diritto alla detrazione dell'IVA le spese sostenute al fine di garantire l'alloggio di dirigenti o del personale dell'impresa, senza distinguere a seconda che fossero state sostenute a fini professionali ovvero per far fronte ad esigenze individuali e le spese di ristorazione, ricevimenti e spettacoli sostenute ai fini del soddisfacimento di esigenze individuali di dirigenti o del personale dell'impresa.

41 Così precisata la portata della deroga concessa dalla decisione 89/487, occorre esaminare la questione della validità di tale decisione con riguardo al principio di proporzionalità, come richiesto dal giudice a quo.

Sulla validità della decisione 89/487

42 Si deve ricordare, in limine, che, essendo il principio di proporzionalità riconosciuto da costante giurisprudenza della Corte come parte integrante dei principi generali del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza 11 luglio 1989, causa 265/87, Schräder, Racc. pag. 2237, punto 21), il sindacato sulla validità degli atti delle istituzioni comunitarie può essere effettuato in relazione a tali principi giuridici generali (v. sentenza 15 aprile 1997, causa C-27/95, Bakers of Nailsea, Racc. pag. I-1847, punto 17).

43 A tal fine occorre esaminare se le disposizioni insite nella decisione 89/487 siano necessarie ed idonee alla realizzazione dello specifico obiettivo da esse perseguito e se incidano nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva.

44 L'Ampafrance e la Sanofi, che sostengono l'invalidità della decisione 89/487, ritengono, in primo luogo, che la detta decisione ricorra a mezzi sproporzionati ai fini della lotta contro le frodi e le evasioni fiscali nella parte in cui istituisce un'esclusione generale e sistematica del diritto alla detrazione dell'IVA basata sulla presunzione di un rischio di frodi o evasioni fiscali derivante dal carattere misto (privato e professionale) delle spese in questione. Sarebbe, infatti, sproporzionato escludere dal diritto alla detrazione talune spese in nome della repressione delle frodi e delle evasioni fiscali senza dover comprovare la reale sussistenza di un rischio di frodi o di evasioni fiscali e senza consentire al contribuente di dimostrare, provando che le spese sostenute si riferivano effettivamente a finalità professionali, l'assenza di frodi o di evasioni fiscali.

45 L'Ampafrance sostiene che, conformemente alla sentenza 29 maggio 1997, causa C-63/96, Skripalle (Racc. pag. I-2847, punto 30), il Consiglio non poteva autorizzare l'introduzione di deroghe nazionali dirette alla realizzazione di obiettivi diversi da quelli tassativamente elencati dall'art. 27 della sesta direttiva. Orbene, chiedendo al Consiglio l'autorizzazione a derogare alle norme della sesta direttiva, le autorità francesi non avrebbero inteso lottare contro i rischi di frodi e

di evasioni fiscali, bensì avrebbero inteso istituire un meccanismo che consentisse loro di non dover più verificare il carattere professionale o meno di talune spese.

46 L'Ampafrance e la Sanofi sostengono, in secondo luogo, che la decisione 89/487 si porrebbe in contrasto con il principio di proporzionalità, in quanto l'obiettivo da essa perseguito potrebbe essere realizzato con altri mezzi, meno pregiudizievoli nei confronti dei principi ed obiettivi della sesta direttiva. In tal senso, esisterebbero nel diritto francese altre misure che consentirebbero agli uffici tributari di far efficacemente fronte al problema delle frodi e delle evasioni fiscali, misure che risulterebbero meno severe nei confronti dei contribuenti rispetto ad un'esclusione generale e sistematica del diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle spese contestate.

47 Le ricorrenti nella causa principale sottolineano anzitutto, a tale riguardo, che sarebbe già esistita nel diritto francese una disposizione che escludeva la detraibilità dell'IVA per le spese sostenute dai contribuenti a fini privati. In tal senso, l'art. 230, n. 1, dell'allegato II del codice generale delle imposte escluderebbe la detraibilità dell'IVA sui beni e i servizi che i contribuenti acquistino o forniscano a sé stessi, salvo il caso in cui tali beni e servizi siano «necessari» all'esercizio dell'attività.

48 L'Ampafrance afferma, inoltre, l'esistenza nell'ordinamento francese di un efficace sistema di controllo delle spese di cui trattasi, sistema che prevede l'obbligo di produrre un rendiconto dettagliato delle spese generali (modulo n. 2067), allegato alla dichiarazione annuale dei redditi. Tale rendiconto comprende cinque categorie di spese generali, ivi comprese le spese di ristorazione e di spettacoli.

49 Le ricorrenti nelle cause principali rilevano, infine, che alla luce delle disposizioni della normativa francese in materia di imposta sulle società (art. 39.1.1 del codice generale delle imposte), le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli aventi carattere professionale possono essere detratte dall'utile imponibile ai fini dell'imposta sulle società, ove risulti provato che siano state sostenute nell'interesse dell'impresa. Dall'ordinanza di rinvio relativa al procedimento C-181/99

emerge che la detrazione di tali spese dall'utile imponibile è oggetto di verifica, documentale o in loco, quanto al loro carattere professionale, verifica effettuata dagli uffici delle imposte sotto il controllo del giudice tributario.

50 A parere della Sanofi, emergerebbe peraltro dal quarto 'considerando' della decisione 89/487 che l'autorizzazione concessa alla Repubblica francese ad introdurre misure di deroga alle norme della sesta direttiva relative al diritto alla detrazione dell'IVA poteva avere solamente valore temporaneo limitato, a tutto concedere, sino al momento dell'attuazione delle future norme comunitarie che determineranno le spese escluse dal diritto alla detrazione. La circostanza che il Consiglio non abbia provveduto a emanare le disposizioni previste dall'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva avrebbe fatto perdurare tale situazione provvisoria, in modo tale che la deroga sarebbe inevitabilmente divenuta sproporzionata rispetto allo scopo perseguito.

51 Il governo francese, il Consiglio e la Commissione contestano tali argomenti.

52 In primo luogo, a parere del Consiglio e del governo francese, la decisione 89/487 risulterebbe giustificata indipendentemente dall'accertamento dell'intento o dell'esistenza di frodi o evasioni fiscali sistematiche. Infatti, per loro stessa natura, le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli potrebbero essere utilizzate come strumento di frodi e di evasioni fiscali in considerazione del rischio di un consumo finale in esenzione di imposta, difficilmente verificabile da parte dell'amministrazione, atteso che sarebbe poco agevole stabilire quando spese di tal genere siano state sostenute per far fronte ad esigenze professionali ovvero ad esigenze private. Sarebbe pertinente, al riguardo, la disposizione contenuta nell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva ai sensi della quale le emanande norme comunitarie escluderanno in ogni caso dal diritto alla detrazione dell'IVA le spese non aventi carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

53 In secondo luogo, secondo il governo francese, il Consiglio e la Commissione, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA con riguardo alle spese di alloggio,

ristorazione, ricevimenti e spettacoli non costituirebbe un mezzo sproporzionato rispetto all'obiettivo di repressione delle frodi ed evasioni fiscali sancito dall'art. 27 della sesta direttiva laddove, nella specie, l'esclusione del diritto alla detrazione sarebbe stato espressamente limitato a fattispecie in cui esistono rischi effettivi di frodi ed evasioni fiscali, corrispondenti a fattispecie in cui è impossibile stabilire la natura professionale ovvero privata delle spese.

54 Il governo francese e la Commissione fanno valere, in proposito, che nella richiesta di deroga le autorità francesi avrebbero limitato l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA alle spese per le quali esista un rischio serio di frodi ed evasioni fiscali, avendo chiesto che l'autorizzazione all'esclusione del diritto alla detrazione non si applichi a tre fattispecie, in cui tale rischio di frodi o di evasioni fiscali non sussiste. Il Consiglio si richiama agli stessi argomenti per concludere che la decisione 89/487, che riproduce testualmente la richiesta del governo francese, soddisfarebbe i requisiti fissati dalla Corte in materia di proporzionalità tra gli strumenti posti in essere e gli obiettivi perseguiti.

55 In ultimo luogo, a parere del Consiglio e del governo francese, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA per le spese oggetto della decisione 89/487 costituirebbe un mezzo necessario per conseguire efficacemente l'obiettivo perseguito. Il Consiglio riconosce che altre misure sarebbero ipotizzabili, quali la limitazione forfettaria dell'importo delle detrazioni autorizzate. A parere del Consiglio tale misura non appare tuttavia efficace, in quanto inciderebbe in misura minima sulla situazione dei contribuenti qualora l'importo forfettario venisse fissato ad un livello molto basso, ovvero non conseguirebbe l'obiettivo perseguito nel caso contrario di un importo forfettario molto elevato. Il governo francese sostiene, dal canto suo, che l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA con riguardo alle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli sarebbe necessaria ai fini del conseguimento dell'obiettivo di lotta contro le frodi e le evasioni fiscali, dettato dall'art. 27 della sesta direttiva, considerato che non esisterebbero altri mezzi soddisfacenti che consentano di verificare la natura delle spese in questione.

56 Quanto all'argomento secondo cui l'esclusione del diritto alla detrazione sarebbe giustificata dall'impossibilità di verificare efficacemente la natura professionale o meno delle spese controverse e perseguirebbe, quindi, l'obiettivo di repressione delle frodi ed evasioni fiscali, si deve osservare che può rivelarsi difficile operare una ripartizione tra la percentuale privata e quella professionale di spese quali le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, anche quando tali spese siano sostenute nell'ambito dell'esercizio normale dell'impresa. Non è contestabile che possa sussistere un rischio di frodi o di evasioni fiscali che giustifichi l'adozione di misure particolari, come quelle di cui l'art. 27 della sesta direttiva consente l'introduzione. Tuttavia, tale rischio non sussiste quando da dati obiettivi emerga che le spese siano state sostenute a fini strettamente professionali.

57 Per questo motivo, gli argomenti dedotti dal governo francese, dal Consiglio e dalla Commissione e richiamati ai punti 53 e 54 della presente sentenza non possono essere accolti. Infatti, si deve necessariamente rilevare che la decisione 89/487, nonostante le tre deroghe indicate nel suo art. 1, n. 2, autorizza la Repubblica francese a negare agli operatori economici il diritto alla detrazione dell'IVA gravante su spese di cui costoro possono provare la natura strettamente professionale.

58 Ne consegue che l'applicazione del regime di esclusione del diritto alla detrazione autorizzato dalla decisione 89/487 può produrre il divieto di detrazione dell'IVA relativa a spese professionali sostenute dalle imprese, assoggettando quindi all'IVA talune forme di consumo intermedio, il che è contrario al principio del diritto alla detrazione dell'IVA che garantisce la neutralità di tale imposta.

59 Per quanto attiene alla necessarietà dell'esclusione del diritto alla detrazione richiesta, si deve anzitutto rilevare, da un lato, che la decisione 89/487 non indica i motivi per i quali la deroga richiesta dal governo francese era necessaria al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

60 Dall'altro, si deve ricordare che, perché un atto comunitario attinente al sistema dell'IVA sia conforme al principio di proporzionalità, le disposizioni ivi contenute devono risultare necessarie alla realizzazione dello specifico obiettivo da esso perseguito ed incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva.

61 Orbene, una misura consistente nell'escludere, in linea di principio, tutte le spese di alloggio, ricevimento, ristorazione e spettacoli dal diritto alla detrazione dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema dell'IVA attuato dalla sesta direttiva, quando nell'ordinamento giuridico nazionale siano prevedibili o esistano già mezzi idonei, meno pregiudizievoli per il detto principio rispetto all'esclusione del diritto alla detrazione per talune spese, non appare necessaria ai fini della repressione delle frodi ed evasioni fiscali.

62 Senza che competa alla Corte pronunciarsi sull'adeguatezza di altri possibili mezzi di repressione delle frodi ed evasioni fiscali, tra i quali la limitazione forfettaria dell'importo delle detrazioni autorizzate ovvero un controllo sulla falsariga di quello operato nell'ambito dell'imposta sui redditi o dell'imposta sulle società, si deve precisare che, allo stato attuale del diritto comunitario, una normativa che escluda dal diritto alla detrazione dell'IVA le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, senza che sia consentito al contribuente di dimostrare l'assenza di frodi o evasioni fiscali al fine di beneficiare del diritto alla detrazione, non costituisce un mezzo proporzionato all'obiettivo della repressione delle frodi e delle evasioni fiscali ed incide in misura eccessiva sugli obiettivi e sui principi della sesta direttiva.

63 Conseguentemente, le questioni pregiudiziali sottoposte dai Tribunaux administratifs di Nantes e di Melun devono essere risolte nel senso che la decisione 89/487 è invalida.

Sulla limitazione nel tempo degli effetti della sentenza

64 All'udienza il governo francese ha evocato la possibilità che la Corte limiti nel tempo gli effetti della presente sentenza nell'ipotesi in cui dovesse ritenere la decisione 89/487 contraria al principio di proporzionalità.

65 A sostegno di tale domanda il governo francese si è richiamato alla tutela del legittimo affidamento che poteva nutrire in ordine alla conformità della decisione 89/487 con il diritto comunitario. Il detto governo osserva, al riguardo, di essersi mantenuto nell'ambito dettato dall'art. 27 della sesta direttiva al fine di ottenere anzitutto l'avallo della Commissione, quindi la decisione del Consiglio che autorizzava le autorità francesi ad applicare, a titolo derogatorio e nelle more dell'emanazione del regime armonizzato riguardante le esclusioni dal diritto alla detrazione dell'IVA, l'esclusione del diritto alla detrazione per le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli sostenute a favore di soggetti terzi all'impresa. L'avallo della Commissione e la decisione del Consiglio avrebbero fatto sorgere in capo al governo francese fondate speranze quanto alla conformità della decisione 89/487 con il diritto comunitario.

66 Si deve sottolineare che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere la disposizione così interpretata onde rimettere in questione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Tale limitazione può essere ammessa, secondo la costante giurisprudenza della Corte, solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta. Per stabilire se si debba limitare la portata di una sentenza nel tempo, è necessario tener conto del fatto che, benché le conseguenze pratiche di qualsiasi pronuncia del giudice vadano vagliate accuratamente, non si può tuttavia spingersi fino a sminuire l'obiettività del diritto e compromettere la sua

applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato (v. sentenze 2 febbraio 1988, causa 24/86, Blaizot, Racc. pag. 379, punti 28 e 30, e 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a., Racc. pag. I-4625, punto 30).

67 Per quanto attiene al presente procedimento pregiudiziale, si deve rilevare che per la prima volta il principio del legittimo affidamento viene invocato da un governo a sostegno della domanda di limitazione nel tempo degli effetti di una sentenza. Tale principio, che è corollario del principio della certezza del diritto (v. sentenze 15 febbraio 1996, causa C-63/93, Duff e a., Racc. pag. I-569, punto 20, e 18 maggio 2000, causa C-107/97, Rombi e Arkopharma, Racc. pag. I-3367, punto 66), viene invocato, di regola, dai singoli (operatori economici) che si trovino in una situazione di legittimo affidamento creata dai pubblici poteri (v., ad esempio, la menzionata sentenza Duff e a., punto 22, e la giurisprudenza ivi citata). Come indicato dall'avvocato generale al paragrafo 83 delle proprie conclusioni, il principio del legittimo affidamento non può essere invece invocato da un governo per sfuggire alle conseguenze di una decisione della Corte che dichiari l'invalidità di un atto comunitario, in quanto rimetterebbe in discussione la possibilità per i singoli di essere tutelati contro un comportamento dei pubblici poteri che risultasse fondato su norme illegittime.

68 In ogni caso, ancorché nella specie la Commissione e il Consiglio abbiano approvato la richiesta delle autorità francesi di derogare alle norme di cui all'art. 17 della sesta direttiva per motivi inerenti alla repressione delle frodi ed evasioni fiscali, la giurisprudenza della Corte impone chiaramente al diritto derivato di rispettare i principi generali del diritto comunitario e, segnatamente, il principio di proporzionalità (v., in tal senso, sentenze 5 luglio 1977, causa 114/76, Bela-Mühle, Racc. pag. 1211, punto 7, e 11 giugno 1998, causa C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, Racc. pag. I-3495, punto 30). In particolare, la Corte ha già avuto modo di affermare che una misura basata sull'art. 27 della sesta direttiva e diretta ad evitare frodi o evasioni fiscali non può derogare ad un principio sancito dalla sesta direttiva se non nei limiti strettamente necessari per il raggiungimento di tale obiettivo (v., in tal

senso, sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861, punto 29) e deve quindi rispettare il principio di proporzionalità.

69 Nella specie, le autorità francesi hanno largamente contribuito alla determinazione del contenuto della decisione 89/487, che riproduce letteralmente i termini della richiesta di deroga (v. punti 9 e 10 della lettera 13 aprile 1989), con l'effetto di autorizzare, in quanto misura specifica diretta alla repressione delle frodi e delle evasioni fiscali, l'esclusione dal diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte anche quando si tratti di spese di cui possa essere provata la natura strettamente professionale. Ciò premesso, le autorità francesi non potevano ignorare che, alla luce del suo contenuto, la decisione 89/487 non era conforme al principio di proporzionalità e, conseguentemente, non potevano trarne argomento per poter ragionevolmente ritenere che tale decisione fosse valida.

70 Ciò premesso, non vi è motivo per limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

Sulle spese

71 Le spese sostenute dal governo francese, dal Consiglio e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dai Tribunaux administratifs di Melun, con ordinanza 3 dicembre 1998, e di Nantes, con ordinanza 11 maggio 1999, dichiara:

La decisione del Consiglio 28 luglio 1989, 89/487/CEE, che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura di deroga all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, è invalida.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 settembre 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

D.A.O. Edward