SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
14 giugno 2001 *

Nella causa C-345/99,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra H. Michard, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata inizialmente dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. S. Seam, successivamente dai sigg. J.-F. Dobelle e S. Seam, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

* Lingua processuale: il francese.

sostenuta dal

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dal sig. G. Barling, QC, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniente,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, subordinando, per i veicoli utilizzati dai soggetti passivi che insegnino la guida, la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto gravante sull'acquisto dei veicoli stessi alla condizione che questi siano destinati esclusivamente a tale attività, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 17, n. 2, 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), nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. A. La Pergola, presidente di sezione, D.A.O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (relatore) e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: L.A. Geelhoed
cancelliere: R. Grass

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 febbraio 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 17 settembre 1999, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, subordinando, per i veicoli utilizzati dai soggetti passivi che insegnino la guida, la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») gravante sull'acquisto dei veicoli stessi alla condizione che questi siano esclusivamente destinati a tale attività, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 17, n. 2, 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), nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Con ordinanza del Presidente della Corte 24 marzo 2000 il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord è stato ammesso ad intervenire a sostegno della Repubblica francese.

Normativa comunitaria

3 L'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva così dispone:

«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 all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

4 Il successivo n. 6 dello stesso articolo 17 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».

5 Il Consiglio non ha accolto nessuna delle proposte sottopostegli dalla Commissione ai sensi dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva.

Normativa francese

6 Al 1° gennaio 1979, data di entrata in vigore della sesta direttiva, la detraibilità dell'IVA era esclusa dalla legislazione francese, in linea di principio, per tutti i veicoli da turismo.

7 A decorrere dal 1° gennaio 1993, il regime francese dell'IVA veniva modificato al fine di concedere il diritto alla detrazione per taluni veicoli o automezzi.

8 A tal riguardo l'art. 273 septies, parte A, del Code général des impôts (codice generale delle imposte), nel testo risultante dalla legge 26 luglio 1991, n. 91-716 (JORF 27 luglio 1991, pag. 9955; in prosieguo: il «codice generale delle imposte»), così dispone:

«Il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto afferente agli acquisti, alle importazioni, alle acquisizioni intracomunitarie, alle forniture ed ai servizi effettuati a decorrere dal 1° gennaio 1993 non è più escluso con riguardo ai veicoli o automezzi destinati esclusivamente all'insegnamento della guida».

Fatti e fase precontenziosa del procedimento

9 Secondo la Commissione, l'esigenza della destinazione esclusiva all'insegnamento della guida, prevista all'art. 273 septies, parte A, del codice generale delle imposte, non sarebbe conforme all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, che prevede il diritto alla detrazione dell'imposta a monte di cui il soggetto passivo è debitore, subordinatamente alla sola condizione che si tratti di beni e servizi impiegati ai fini di sue operazioni imponibili.

10 Con lettera di diffida 18 giugno 1998, la Commissione invitava quindi il governo francese a comunicarle osservazioni in merito entro il termine di due mesi.

11 Le autorità francesi rispondevano alla lettera di diffida con lettera del 13 ottobre 1998, facendo presente di non poter condividere il punto di vista espresso dalla

Commissione. Infatti, uno Stato membro che intendesse limitare l'estensione di un'esclusione nazionale del diritto alla detrazione, conforme alla normativa comunitaria ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, potrebbe legittimamente definire le ipotesi in cui tale esclusione non debba più trovare applicazione.

12 Non condividendo la tesi del governo francese, la Commissione notificava alla Repubblica francese, in data 10 marzo 1999, un parere motivato con cui l'invitava ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi al parere medesimo entro il termine di due mesi.

13 Con lettera 1° giugno 1999 le autorità francesi reiteravano il proprio punto di vista e comunicavano alla Commissione di non intendere dar seguito al parere motivato.

14 Ciò premesso, la Commissione decideva di proporre il presente ricorso.

Preteso inadempimento e giudizio della Corte

15 Secondo la Commissione, l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva consentirebbe agli Stati membri unicamente di mantenere in vigore i provvedimenti normativi nazionali di esclusione della detraibilità dell'IVA già esistenti alla data di entrata in vigore della direttiva medesima, vale a dire al 1° gennaio 1979. Per contro, tale disposizione non consentirebbe di modificare tale esclusione introducendo, successivamente a tale data, un diritto alla detrazione subordinato a talune condizioni. Ove uno Stato membro modifichi successivamente la propria normativa, potrebbe farlo solo nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, vale a dire introducendo il diritto alla detrazione dell'IVA subordinato alla sola condizione dell'utilizzazione dei beni e dei servizi ai fini delle operazioni del soggetto passivo.

16 La Commissione sottolinea che non competerebbe ad uno Stato membro definire esso stesso le norme applicabili in materia di diritto alla detrazione dell'IVA. Solo il legislatore comunitario sarebbe competente al riguardo. La condizione imposta alla Repubblica francese ai fini del beneficio del diritto alla detrazione, vale a dire la destinazione esclusiva all'attività di insegnamento della guida, esulerebbe dal sistema della sesta direttiva. Uno Stato membro, qualora ritenesse necessaria l'attuazione di regimi speciali, dovrebbe ricorrere al sistema istituito dall'art. 27 della sesta direttiva e chiedere, ai sensi di tale disposizione, l'autorizzazione all'introduzione di una deroga speciale al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali, cosa che la Repubblica francese non ha fatto nella specie.

17 Il governo francese, sostenuto dal governo del Regno Unito, sostiene che la disposizione nazionale controversa non introdurrebbe un nuovo regime di esclusione, vietato dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, ma che costituirebbe una semplice deroga ad un'esclusione esistente. Considerato che l'esclusione totale iniziale del diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai veicoli destinati all'insegnamento della guida era conforme all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, ne consegue che la concessione del diritto alla detrazione dell'imposta in presenza di talune condizioni sarebbe parimenti conforme alla normativa comunitaria.

18 Si deve ricordare, al riguardo, che l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva afferma, in termini espressi e precisi, il principio della detrazione degli importi fatturati a titolo di IVA per i beni ceduti o i servizi prestati al soggetto passivo, qualora tali beni o servizi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

19 Il principio del diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato alla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva e, in particolare, alla norma contenuta nel secondo comma. Gli Stati membri sono infatti autorizzati a mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione dal diritto alla detrazione alla data di entrata in vigore della sesta direttiva fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto

articolo (v. sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a., Racc. pag. I-6671, punto 29).

20 Tuttavia, in considerazione del fatto che il Consiglio non ha adottato alcuna delle proposte presentategli dalla Commissione ai sensi dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva, va ricordato che gli Stati membri possono mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione dal diritto alla detrazione dell'IVA fino a quando il legislatore comunitario non abbia stabilito un regime comunitario delle esclusioni dal diritto alla detrazione dell'IVA, realizzando, in tal modo, la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA (v. la menzionata sentenza Royscot e a., punto 31).

21 Al fine di poter valutare la compatibilità della modifica legislativa nazionale di cui trattasi con le disposizioni della sesta direttiva, occorre fare riferimento alla sentenza 29 aprile 1999, causa C-136/97, Norbury Developments (Racc. pag. I-2491), attinente ad un'altra disposizione transitoria della sesta direttiva, vale a dire l'art. 28, n. 3, lett. b), relativa alle esenzioni dall'IVA. In tale sentenza la Corte ha affermato che le modifiche introdotte nella normativa di uno Stato membro che non avessero esteso l'ambito dell'esenzione dall'IVA bensì, al contrario, l'avessero ridotto non si ponevano in contrasto con il tenore del detto articolo. Infatti, il detto articolo, se è pur vero che osta all'introduzione di ulteriori esenzioni o all'estensione della portata delle esenzioni esistenti successivamente alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, non osta alla riduzione di queste ultime, dal momento che la loro abrogazione costituisce lo scopo dell'art. 28, n. 4, della direttiva stessa (v. la menzionata sentenza Norbury Developments, punto 19).

22 L'interpretazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva si presta all'applicazione di analogo ragionamento. In tal senso, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso ristrettivo, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e non violi il disposto dell'art. 17, n. 2.

23 Nella specie la modifica legislativa nazionale sostituisce ad un'esclusione totale dei veicoli da turismo dal diritto alla detrazione dell'IVA una detraibilità parziale, vale a dire limitatamente ai veicoli ed agli automezzi utilizzati esclusivamente ai fini dell'insegnamento della guida.

24 Si deve quindi necessariamente rilevare che la modifica così apportata alla normativa francese produce l'effetto di restringere l'ambito delle esclusioni esistenti e di ravvicinare tale legislazione al regime generale di detrazione di cui all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

25 Si deve pertanto ritenere che la Repubblica francese, subordinando, per i veicoli utilizzati dai soggetti passivi che insegnino la guida, la detraibilità dell'IVA gravante sull'acquisto di tali beni alla condizione che i veicoli medesimi siano destinati ad uso esclusivo a tale attività, non sia venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva. Il ricorso per inadempimento deve essere pertanto respinto.

Sulle spese

26 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica francese ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, va condannata alle spese. Peraltro, a termini dell'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella controversia sopportano le proprie spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) **Il ricorso è respinto.**

2) **La Commissione delle Comunità europee è condannata alle spese.**

3) **Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sopporterà le proprie spese.**

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 giugno 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

A. La Pergola