SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

18 dicembre 2007 *

Nel procedimento C-368/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Tribunal administratif de Lyon (Francia), con sentenza 5 settembre 2006, pervenuta in cancelleria l'8 settembre 2006, nella causa tra

Cedilac SA

e

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. Tizzano (relatore), A. Borg Barthet, M. Ilešič e E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Cedilac SA, dal sig. A. Bouzidi, avocat;

— per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-C. Gracia, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 settembre 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 17 e 18, n. 4, 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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la Cedilac SA (in prosieguo: la «Cedilac») e il Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Ministero francese dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria) in merito al ricorso di tale società, diretto alla condanna dello Stato francese a versarle un risarcimento per il danno che essa afferma di avere subito a causa dei provvedimenti legislativi adottati per accompagnare l'abrogazione della norma del c. d. «differimento di un mese», applicabile in materia di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che ha colpito un'operazione imponibile.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 17, n. 1, della sesta direttiva prevede che «[i]l diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile».

4 L'art. 18 della sesta direttiva così dispone:

«(...)

2. Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione.

(...)

4. Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

(...)».

5 Ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, gli Stati membri possono, durante il periodo transitorio di cui al n. 4 dello stesso articolo, «continuare ad applicare disposizioni che derogano al principio della deduzione immediata prevista all'articolo 18, paragrafo 2, primo comma».

6 L'art. 28, n. 4, della sesta direttiva così recita:

«Il periodo transitorio avrà una durata iniziale di cinque anni, a decorrere dal 1° gennaio 1978. Al più tardi sei mesi prima della fine di questo periodo, e successivamente, se necessario, il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procederà al riesame della situazione per quanto riguarda le deroghe previste al paragrafo 3, e deciderà all'unanimità su proposta della Commissione sull'eventuale soppressione di alcune o di tutte queste deroghe».

La normativa nazionale

7 Fino al 1° luglio 1993, il code général des impôts (codice generale francese delle imposte; in prosieguo: il «CGI») prevedeva, in conformità all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, una norma detta «del differimento di un mese» in deroga al principio della detrazione immediata dell'IVA.

8 In forza di tale deroga, contrariamente a quanto previsto all'art. 18, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, i soggetti passivi non potevano detrarre immediatamente dall'IVA da essi dovuta l'imposta che avevano assolto sui beni che non costituivano immobilizzazioni e sui servizi. Infatti, in applicazione della norma del differimento di un mese, una tale detrazione poteva essere effettuata solo sull'importo dell'IVA dovuta per il mese successivo a quello in cui era sorto il diritto alla detrazione.

9 Tuttavia, l'art. 2.-I della legge 22 giugno 1993, n. 93-859, relativa alla legge finanziaria di rettifica per il 1993 (JORF 23 giugno 1993, pag. 8815; in prosieguo: la «legge del 1993»), ha abrogato, con decorrenza dal 1° luglio 1993, la norma del differimento di un mese e ha introdotto nel CGI l'art. 271-I, il cui n. 3 dispone quanto segue:

«La detrazione dell'imposta che ha colpito i beni e i servizi è effettuata sull'importo dell'imposta dovuta dal soggetto passivo nel mese durante il quale è sorto il diritto alla detrazione».

10 Inoltre, l'art. 2.-II della legge del 1993 ha introdotto un regime transitorio che figura al nuovo art. 271 A del CGI (in prosieguo: il «regime transitorio»).

11 Pertanto, l'art. 271 A, n. 1, del CGI, impone ai soggetti passivi che abbiano iniziato un'attività prima del 1° luglio 1993 di operare, al momento della loro prima dichiarazione comportante l'applicazione del principio della «detrazione immediata», una «detrazione di riferimento» dall'importo dell'IVA detraibile, corrispondente all'importo mensile medio risultante dai diritti alla detrazione acquisiti durante il periodo agosto 1992-luglio 1993. L'importo della suddetta detrazione viene successivamente convertito in credito nei confronti del Tesoro ed è soggetto a modalità di rimborso particolari.

12 Il n. 2 del medesimo articolo stabilisce segnatamente che, qualora l'importo della detrazione di riferimento non possa essere sottratto nella sua interezza dall'importo dell'IVA detraibile, l'eccedenza deve essere detratta nei mesi successivi dall'importo dell'IVA detraibile sui beni che non costituiscono immobilizzazioni e sui servizi.

13 L'art. 271 A, n. 5, del CGI prevede che, qualora l'importo della detrazione di riferimento non sia superiore a FRF 10 000 (EUR 1 524,49), i soggetti passivi non sono tenuti, in linea di principio, a sottrarre tale detrazione alle condizioni previste al n. 1 del suddetto articolo.

14 In forza dei decreti 14 settembre 1993, n. 93-1078 (JORF 15 settembre 1993, pag. 12883), 6 aprile 1994, n. 94-296 (JORF 16 aprile 1994, pag. 5646), e 13 febbraio 2002, n. 2002-179 (JORF 15 febbraio 2002, pag. 2968), i crediti di cui i soggetti passivi erano titolari ai sensi dell'art. 271 A del CGI sono stati rimborsati secondo le seguenti modalità:

— nel 1993 sono stati rimborsati integralmente i crediti inferiori a FRF 150 000 (EUR 22 867,35). Nello stesso anno i crediti superiori a tale importo sono stati rimborsati nella misura del 25 %, con un pagamento minimo pari a FRF 150 000;

— nel 1994 i crediti residui sono stati imputati ad un conto e restituiti nella misura del 10 % dell'importo iniziale;

— in ciascun anno successivo i crediti sono stati restituiti nella misura del 5 % dell'importo iniziale e

— nel 2002 tutti i crediti rimanenti sono stati restituiti integralmente in anticipo.

15 Il tasso di interesse applicabile a tali crediti è stato pari al 4,5 % per gli interessi maturati nel 1993, dell'1 % per quelli maturati nel 1994, e dello 0,1 % per gli interessi relativi a ciascun anno successivo.

Causa principale e questione pregiudiziale

16 In data 26 dicembre 2002, la Cedilac ha chiesto allo Stato francese il pagamento di EUR 1 524 806,62 a titolo di risarcimento del danno che essa afferma di avere subito in seguito all'applicazione del regime transitorio durante il periodo 1993-2002.

17 Dal momento che il ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie non ha dato seguito a tale domanda di risarcimento, la Cedilac ha adito il Tribunal administratif de Lyon (Tribunale amministrativo di Lione), proponendo ricorso avverso tale decisione implicita di rigetto.

18 Prima di pronunciarsi sul ricorso della Cedilac, il suddetto giudice, con sentenza 15 novembre 2005, ha chiesto al Conseil d'État (Consiglio di Stato francese) un parere relativo alla compatibilità del regime transitorio con gli artt. 17 e 18, n. 4, della sesta direttiva.

19 Con parere datato 14 giugno 2006, il Conseil d'État ha ritenuto che la questione posta dal Tribunal administratif de Lyon presentasse una complessità tale da giustificare una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte.

20 Stanti tali premesse, il Tribunal administratif de Lyon ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il disposto normativo adottato dalla Francia per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese sia compatibile con le disposizioni degli artt. 17 e 18, n. 4, della [sesta direttiva]».

21 Il giudice del rinvio, in considerazione del numero delle azioni già avviate dinanzi ai tribunali amministrativi e della posta finanziaria considerevole per il bilancio dello Stato francese, stimando che la questione suddetta richiedesse una risposta urgente da parte della Corte, ha chiesto a quest'ultima di sottoporre il rinvio pregiudiziale al procedimento accelerato ai sensi dell'art. 104 bis, primo comma, del regolamento di procedura.

22 Il presidente della Corte, ritenendo che le condizioni previste al suddetto art. 104 bis, primo comma, non fossero soddisfatte, ha respinto tale richiesta con ordinanza 25 settembre 2006.

23 Con ordinanza del presidente della Corte nella stessa data, la domanda di intervento presentata dalla Fromagerie des Chaumes SAS è stata dichiarata irricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la propria questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 17 e 18, n. 4, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano ad un provvedimento nazionale quale il regime transitorio.

25 Proponendo di rispondere affermativamente alla questione sottoposta dal giudice del rinvio, rammentata al punto precedente, la Cedilac sostiene che il diritto alla detrazione immediata costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA adottato dal legislatore comunitario cosicché, in mancanza di una qualsiasi deroga, dovrebbe essere possibile esercitare tale diritto immediatamente per tutti gli importi dell'IVA che abbia colpito le operazioni effettuate a monte.

26 Per contro, prospettando argomenti in gran parte simili, il governo francese e la Commissione suggeriscono alla Corte di rispondere negativamente alla questione suddetta.

27 A tale proposito essi rammentano, in primo luogo, che la norma del differimento di un mese rappresenta una deroga legittima al principio della detrazione immediata dell'IVA, fondata sull'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, e che il regime transitorio costituisce soltanto un provvedimento che accompagna l'abrogazione di tale norma.

28 In particolare, scaglionando in diversi anni una parte delle conseguenze finanziarie sul bilancio dello Stato derivanti dall'abrogazione della norma del differimento di un mese, il regime transitorio avrebbe reso possibile il recepimento nel diritto interno francese del regime generale della detrazione immediata previsto all'art. 18, n. 2, della sesta direttiva.

29 Ciò premesso, un'interpretazione della sesta direttiva che vieti disposizioni, quali quelle attuate dal regime transitorio, avrebbe l'effetto di dissuadere uno Stato membro dall'armonizzare la propria legislazione rispetto al regime generale e agli obiettivi perseguiti dalla direttiva stessa.

30 In secondo luogo, la Commissione osserva che la situazione dei soggetti passivi a cui si applica il regime transitorio è nettamente più favorevole di quella in cui questi ultimi verrebbero a trovarsi qualora si applicasse la norma del differimento di un mese.

31 Al fine di rispondere alla questione pregiudiziale, occorre innanzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto agli artt. 17 e segg. della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., segnatamente, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, 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).

32 La Corte ha inoltre precisato che, dato che qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente previsti dalla sesta direttiva (v., in tal senso, sentenze BP Soupergaz, cit., punto 18, nonché 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I-7013, punto 34). Tuttavia, tali deroghe possono avere soltanto natura transitoria, dal momento che la loro abrogazione costituisce lo scopo dell'art. 28, n. 4, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenze 29 aprile 1999, causa C-136/97, Norbury Developments, Racc. pag. I-2491, punto 19; 13 luglio 2000, causa C-36/99, Idéal tourisme, Racc. pag. I-6049, punto 32; 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4493, punto 21, e 7 dicembre 2006, causa C-240/05, Eurodental, Racc. pag. I-11479, punto 52).

33 Nella fattispecie, per un verso, l'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva integra precisamente una delle deroghe al sistema comune dell'IVA da essa previste, nel senso che consente agli Stati membri di mantenere talune disposizioni di diritto nazionale, anteriori a tale direttiva, in deroga al principio della detrazione immediata previsto all'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva stessa.

34 D'altra parte, il detto articolo, pur ostando all'introduzione di ulteriori deroghe o all'estensione della portata delle deroghe esistenti successivamente alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, non osta alla riduzione della portata di queste ultime, data la natura transitoria della deroga che esso prevede (v., per analogia, sentenza Commissione/Francia, cit., punto 21).

35 A tale proposito, occorre rammentare che, al punto 19 della citata sentenza Norbury Developments, concernente un'altra disposizione transitoria della sesta direttiva, ossia l'art. 28, n. 3, lett. b), della stessa, relativo a talune esenzioni dall'IVA, la Corte ha dichiarato che talune modifiche introdotte nella legislazione di uno Stato membro che non avevano ampliato l'ambito dell'esenzione dall'IVA in questione, ma l'avevano al contrario ridotto, non erano intervenute in violazione di tale disposizione.

36 È giocoforza constatare che l'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva si presta ad un'interpretazione analoga. Pertanto, qualora la normativa di uno Stato membro riduca il campo di applicazione di una deroga esistente al principio della detrazione immediata prevista da questo medesimo articolo, occorre rilevare che tale normativa rientra nell'ambito della suddetta disposizione, e non viola l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva.

37 Peraltro, come la Corte ha statuito in occasione della citata sentenza Norbury Developments, una diversa interpretazione di una deroga prevista dalla sesta direttiva, secondo la quale uno Stato membro, pur potendo mantenere un'esenzione esistente, non potrebbe abrogarla progressivamente, sarebbe contraria allo scopo perseguito da tale direttiva di abolire le deroghe alla stessa. Parimenti, una siffatta interpretazione comprometterebbe l'applicazione uniforme della sesta direttiva, poiché uno Stato membro potrebbe vedersi costretto a mantenere tutte le esenzioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, pur ritenendo al tempo stesso possibile, adeguato e auspicabile attuare progressivamente il regime previsto da quest'ultima nel settore considerato (v., in tal senso, sentenza Norbury Developments, cit., punto 20).

38 Orbene, nella causa principale occorre rilevare che il regime transitorio è soltanto una misura di accompagnamento con durata limitata, diretta a ridurre l'impatto, sul bilancio dello Stato, del passaggio dalla norma del differimento di un mese all'applicazione del principio della detrazione immediata, verificatosi il 1° luglio 1993.

39 Peraltro, occorre considerare innanzitutto che, come emerge dal fascicolo, il regime transitorio, contrariamente a quanto risultava dall'applicazione della norma del differimento di un mese, consente ad un numero non trascurabile di soggetti passivi, ivi compresi, in particolare, coloro che hanno iniziato la propria attività dopo il 1° luglio 1993, nonché i titolari di un credito non superiore a FRF 10 000, di avvalersi del principio della detrazione immediata con decorrenza dal 1° luglio 1993 e senza limitazione alcuna.

40 Inoltre, un siffatto disposto normativo fa sì che anche i crediti sorti dal momento della sua attuazione producano interessi, contrariamente a quanto accade per i crediti risultanti dall'applicazione della norma del differimento di un mese.

41 Infine, il regime transitorio riduce il credito del soggetto passivo nei confronti del Tesoro al solo importo della detrazione di riferimento, prevedendo la detrazione immediata della differenza tra tale importo e l'importo complessivo dell'IVA detraibile, ed assicura il rimborso scaglionato dell'importo della detrazione di riferimento. Pertanto, tale disposto normativo ha finalmente permesso che, a decorrere dall'anno 2002, il principio della detrazione immediata trovi applicazione senza alcuna eccezione in Francia.

42 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 52 e 53 delle sue conclusioni, da ciò risulta che, salvo verifica da parte del giudice nazionale in ogni singolo caso, il regime transitorio comporta, in linea di principio, la riduzione dell'ambito di applicazione della norma del differimento di un mese.

43 Pertanto, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che gli artt. 17 e 18, n. 4, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una misura nazionale, quale il regime transitorio, diretta ad accompagnare l'abrogazione di una disposizione nazionale di deroga autorizzata dall'art. 28, n. 3, lett. d), della medesima direttiva, purché il giudice nazionale abbia verificato che, nell'applicazione al caso di specie, tale misura riduce gli effetti della suddetta disposizione nazionale di deroga.

Sulle spese

44 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

Gli artt. 17 e 18, n. 4, 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, devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una misura nazionale, quale il regime transitorio previsto dalla legge 22 giugno 1993, n. 93-859, relativa alla legge finanziaria di rettifica per il 1993, diretta ad accompagnare l'abrogazione di una disposizione nazionale di deroga autorizzata dall'art. 28, n. 3, lett. d), della medesima direttiva, purché il giudice nazionale abbia verificato che, nell'applicazione al caso di specie, tale misura riduce gli effetti della suddetta disposizione nazionale di deroga.

Firme