SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

8 marzo 2001 *

Nella causa C-276/98,

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

ricorrente,

contro

Repubblica portoghese, rappresentata dai sigg. L. Fernandes e Â. Seiça Neves, nonché dalla sig.ra T. Lemos, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, mantenendo in vigore o introducendo disposizioni legislative in base alle quali l'importazione e la cessione di taluni beni nonché talune prestazioni di servizi, indicate nell'elenco I contenuto nell'allegato al codice portoghese dell'imposta sul valore aggiunto, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con aliquota ridotta al 5%, la Repubblica portoghese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 12 e

* Lingua processuale: il portoghese.

28, 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 modificato dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388 (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai sigg. V. Skouris, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, dalle sig.re F. Macken e N. Colneric (relatore), giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 3 ottobre 2000, in occasione della quale la Commissione era rappresentata dalla sig.ra T. Figueira e la Repubblica portoghese dal sig. V. Guimarães, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 20 luglio 1998, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che, mantenendo in vigore o introducendo disposizioni legislative in base alle quali l'importazione e la cessione di taluni beni nonché talune prestazioni di servizi, indicate nell'elenco I contenuto nell'allegato al codice portoghese dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), sono soggette all'IVA con aliquota ridotta al 5%, la Repubblica portoghese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 12 e 28, 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 modificato dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388 (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Normativa comunitaria

2 La sesta direttiva esclude che gli Stati membri possano fissare un'aliquota dell'IVA inferiore ad una determinata percentuale della base imponibile. A tal fine l'art. 12, n. 3, così dispone:

«3. a) A decorrere dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri applicano un'aliquota normale che, fino al 31 dicembre 1996, non può essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote ridotte non possono essere inferiori al 5% e sono applicate soltanto alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

3 A seguito della direttiva del Consiglio 20 dicembre 1996, 96/95/CE, che modifica, in relazione al livello dell'aliquota normale dell'IVA, la direttiva 77/388/CEE (GU L 338, pag. 89), l'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva è stato sostituito dal testo seguente:

«L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. Dal 1° gennaio 1997 e fino al 31 dicembre 1998 tale percentuale non deve essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

4 L'art. 28, n. 2, della sesta direttiva così dispone:

«Nonostante l'articolo 12, paragrafo 3, durante il periodo transitorio di cui all'articolo 28 *terdecies* si applicano le disposizioni seguenti:

(...)

d) Gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta ai servizi di ristorazione, all'abbigliamento ed alle calzature per bambini nonché all'edilizia abitativa possono continuare ad applicare una tale aliquota alla fornitura di questi beni o alla prestazione di questi servizi.

e) Gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'allegato H possono applicare l'aliquota ridotta o una delle due aliquote ridotte prescritte all'articolo 12, paragrafo 3, a tali forniture o prestazioni, purché tale aliquota non sia inferiore al 12%.

(...)»

5 A termini dell'art. 2 della sesta direttiva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

6 L'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, riguardante lo status di «soggetto passivo degli organismi di diritto pubblico», prevede quanto segue:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

Normativa nazionale

7 Il codice portoghese dell'IVA, approvato con decreto legge 26 dicembre 1984, n. 394-B/84, modificato dalle leggi 9 marzo 1992, n. 2/92, e 27 dicembre 1994, n. 39-4B/94 (in prosieguo: il «codice»), dispone, all'art. 18, primo comma, lett. a), quanto segue:

«Le importazioni, cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui all'elenco I allegato alla presente legge sono soggette all'aliquota del 5%».

8 Il detto elenco I, che enumera i beni e servizi cui si applica l'imposta con aliquota ridotta al 5%, comprende in particolare:

«1.8 Vini ordinari

(...)

2.11 Apparecchi, macchine ed altre attrezzature destinate, esclusivamente o principalmente, alle attività seguenti:

a) cattura ed utilizzazione di energia solare, eolica o geotermica;

b) cattura ed utilizzazione di altre forme alternative di energia;

c) produzione di energia mediante incinerazione o trasformazione di detriti, rifiuti o altri residui;

d) prospezione e ricerca di petrolio e/o sviluppo della scoperta di petrolio e gas naturale;

e) provvedimenti e controlli diretti ad evitare ed a ridurre le varie forme di inquinamento.

(...)

2.19 Pedaggi relativi al transito stradale sul ponte sul Tago a Lisbona.

(...)

3.8 Attrezzature ed apparecchiature, silos mobili, motocoltrici, motopompe, elettropompe, trattori ed altre macchine esclusivamente o principalmente destinate all'agricoltura, all'allevamento o alla silvicultura».

9 Per quanto riguarda i pedaggi versati per il transito sul ponte sul Tago a Lisbona (Portogallo), il governo portoghese provvedeva, con la legge n. 2/92, all'abrogazione dell'aliquota ridotta dell'8% in vigore al 1° gennaio 1991 ed assoggettava i detti pedaggi, a decorrere da quest'ultima data, ad aliquota normale. Il governo portoghese assoggettava quindi nuovamente, ai sensi del punto 2.19 della legge n. 39-B/94, i detti pedaggi ad un'aliquota ridotta.

10 Nessuno dei beni e nessuna delle prestazioni di servizi di cui al punto 8 della presente sentenza figurano nell'elenco dell'allegato H della sesta direttiva.

Fase precontenziosa del procedimento

11 Con lettera di diffida del 10 aprile 1996 la Commissione comunicava al governo portoghese che, a suo parere, l'art. 18, primo comma, lett. a), del codice era in contrasto con gli artt. 12 e 28, n. 2, della sesta direttiva, nella parte in cui la detta

disposizione nazionale prevedeva l'applicazione dell'aliquota del 5% per talune operazioni non contemplate nell'allegato H della sesta direttiva.

12 Con lettere 2 luglio e 20 novembre 1996 le autorità portoghesi facevano presente alla Commissione di voler introdurre una nuova aliquota ridotta al 12%, sino a quel momento non esistente in Portogallo, segnatamente per le operazioni non previste dall'allegato H della sesta direttiva, nella prospettiva di assoggettare progressivamente tali operazioni all'aliquota normale del 17% vigente in Portogallo.

13 Le autorità portoghesi sostenevano tuttavia che l'applicazione dell'aliquota del 12% si presentava difficile, in considerazione della rilevanza sociale ed economica di tali beni e servizi nonché dell'assenza di una maggioranza di governo stabile in Parlamento.

14 Non ritenendosi soddisfatta delle osservazioni del governo portoghese, la Commissione trasmetteva alla Repubblica portoghese in data 10 giugno 1997, ai sensi dell'art. 169 del Trattato, un parere motivato, con cui invitava la medesima ad adottare le misure necessarie per conformarsi al parere stesso entro un termine di due mesi a decorrere dalla sua notifica. Il parere motivato verteva sull'aliquota ridotta dell'IVA al 5% applicabile, per effetto dell'art. 18, primo comma, lett. a), del codice, alle operazioni riguardanti i beni e i servizi di cui ai punti 1.8, 2.11, 2.19 e 3.8 dell'elenco contenuto nell'allegato I del detto codice.

15 Con lettera 10 marzo 1998 le autorità portoghesi informavano la Commissione dell'intendimento del governo portoghese di prevedere, nell'ambito della successiva legge finanziaria, la tassazione delle operazioni riguardanti i detti beni e servizi non contenuti nell'elenco dell'allegato H della sesta direttiva ad un tasso del 12%, benché la situazione politica fosse tale da rendere difficile una siffatta modificazione dell'aliquota applicabile.

Sul ricorso

16 Con il ricorso la Commissione contesta alla Repubblica portoghese di aver mantenuto, in violazione delle disposizioni degli artt. 18 e 28, n. 2, della sesta direttiva, un'aliquota ridotta dell'IVA al 5% applicabile alle operazioni riguardanti i beni elencati ai punti 1.8, 2.11 e 3.8 dell'elenco I allegato al codice, comprendente, rispettivamente, i vini, le macchine e le apparecchiature destinate alla ricerca di forme di energia alternative, nonché le attrezzature e le apparecchiature agricole, e di aver inoltre introdotto un'aliquota ridotta al 5% sulla prestazione di servizi di cui al punto 2.19 dell'elenco medesimo, relativa al pedaggio per il transito sul ponte sul Tago a Lisbona.

Sull'aliquota ridotta dell'IVA applicabile ai beni in esame

17 La Repubblica portoghese, avendo applicato al 1° gennaio 1991 un'aliquota ridotta alle operazioni riguardanti i beni di cui ai punti 1.8, 2.11 e 3.8 dell'elenco I allegato al codice, può legittimamente applicare un'aliquota ridotta dell'IVA alle dette operazioni ai sensi degli artt. 12, n. 3, lett. a), e 28, n. 2, della sesta direttiva. Tuttavia, come correttamente rilevato dalla Commissione, da tale ultima disposizione emerge che l'aliquota ridotta non può essere inferiore al 12%.

18 Il governo portoghese riconosce che le dette disposizioni interne sono contrarie alla sesta direttiva nella parte in cui fissano un'aliquota ridotta al 5% in luogo del 12%. Il detto governo fa tuttavia valere di aver esplicitamente espresso il proprio intendimento, nel corso della fase precontenziosa del procedimento, di elevare l'aliquota di cui trattasi al 12%, richiamandosi parimenti alla sussistenza di questioni interne di ordine politico da risolvere, in particolare nel settore del vino. Il governo portoghese suggerisce quindi alla Corte di sospendere il procedimento fino all'emanazione della legge che eleverà dal 5 al 12% l'aliquota dell'IVA gravante sulle operazioni relative ai beni di cui trattasi.

19 Nonostante le deduzioni del governo portoghese, la Corte non ravvisa motivo per sospendere il procedimento, bensì ritiene fondato il ricorso proposto dalla Commissione con riguardo all'aliquota ridotta dell'IVA applicabile alle operazioni riguardanti i detti beni.

20 Infatti, secondo costante giurisprudenza, le misure emanate da uno Stato membro per adempiere ai propri obblighi, successivamente alla proposizione del ricorso per inadempimento, non possono essere prese in considerazione dalla Corte (v. sentenza 1° ottobre 1998, causa C-71/97, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-5991, punto 18). Inoltre, uno Stato membro non può eccepire disposizioni, prassi o situazioni del suo ordinamento giuridico interno per giustificare la mancata attuazione di una direttiva entro il termine prescritto (v. sentenza 13 aprile 2000, causa C-274/98, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-2823, punto 19).

21 Si deve quindi dichiarare che, mantenendo in vigore l'aliquota ridotta dell'IVA al 5% gravante sulle operazioni relative ai beni elencati ai punti 1.8, 2.11 e 3.8 dell'elenco allegato al codice, comprendente, rispettivamente, i vini, le macchine e le apparecchiature destinate alla ricerca di forme di energia alternative, nonché le attrezzature e le apparecchiature agricole, la Repubblica portoghese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 12 e 28, n. 2, della sesta direttiva.

Sui pedaggi relativi al transito sul ponte sul Tago

22 La Commissione contesta alla Repubblica portoghese la violazione degli artt. 12, n. 3, e 28, n. 2, della sesta direttiva per aver assoggettato i pedaggi percepiti per il

transito sul ponte sul Tago a Lisbona all'aliquota ridotta dell'IVA del 5% in luogo dell'aliquota normale, pari, in Portogallo, al 17%.

23 Orbene, si deve necessariamente rilevare che la Commissione non ha fornito alla Corte elementi che consentano alla Corte stessa di accertare la sussistenza del preteso inadempimento. Si deve infatti osservare che non risulta provato che la prestazione di servizi di cui trattasi fosse soggetta ad IVA.

24 Si deve ricordare al riguardo che, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA solamente le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

25 A termini dell'art. 4, n. 5, della direttiva medesima, gli organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitino in quanto pubbliche autorità, anche qualora tali attività od operazioni siano effettuate a titolo oneroso. Come più volte ricordato dalla Corte, l'analisi di questa norma, alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che per l'applicazione dell'esenzione devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità (v., in particolare, sentenze 12 settembre 2000, causa C-260/98, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-6537, punto 34; causa C-276/97, Commissione/Francia, Racc. pag. I-6251, punto 39; causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 37; causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 49, e causa C-408/97, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-6417, punto 34).

26 Orbene, la Commissione non ha contestato la circostanza che, come precisato dal governo portoghese all'udienza, è un organismo di diritto pubblico, che agisce in qualità di pubblica autorità, a provvedere a mettere a disposizione degli utenti il ponte a pedaggio sul Tago a Lisbona.

27 Si deve quindi rilevare che, ricorrendo nella specie i requisiti fissati dall'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi fornite dall'organismo di diritto pubblico non sono assoggettabili ad imposta. Ciò premesso, la Commissione erroneamente sostiene che tale disposizione offra unicamente una deroga facoltativa al principio generale enunciato all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva. Emerge infatti chiaramente dal tenore dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva che non è riconosciuto agli Stati membri il diritto di considerare gli organismi di diritto pubblico quali soggetti passivi per attività esercitate in qualità di pubblica autorità che non siano ricomprese, come nella specie, nell'allegato D della sesta direttiva e che non rispondano ai requisiti di cui all'art. 4, n. 5, secondo comma. Conseguentemente, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, gli Stati membri non possono assoggettare ad imposta le operazioni effettuate dai detti organismi (v., in tal senso, sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a., Racc. pag. 3233, punto 33).

28 Certamente, laddove il mancato assoggettamento ad IVA dell'attività di cui trattasi dovesse dar luogo a distorsioni della concorrenza di una certa importanza, ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, la riscossione di un pedaggio per il transito sul ponte sarebbe assoggettabile ad imposta per effetto della medesima disposizione. Si deve tuttavia rilevare che la Commissione non ha mai dedotto, nel corso della fase precontenziosa del procedimento, l'esistenza di distorsioni di tal genere.

29 Pertanto, contrariamente a quanto contestatole dalla Commissione, la Repubblica portoghese, introducendo o mantenendo in vigore l'aliquota ridotta dell'IVA sui pedaggi riscossi per il transito sul ponte sul Tago, non ha violato le disposizioni di cui agli artt. 12, n. 3, e 28, n. 2, della sesta direttiva. Nell'ambito del presente ricorso non appare necessario risolvere la questione relativa all'eventuale violazione, da parte del detto Stato membro, di altre disposizioni della direttiva stessa. Infatti, nel corso della fase precontenziosa del procedimento, la Commissione non ha formulato alcuna censura relativa alla violazione di disposizioni diverse da quelle di cui agli artt. 12, n. 3, e 28, n. 2, della sesta direttiva, ragion per cui tale eventuale violazione esula dall'oggetto della controversia.

30 Il ricorso della Commissione, nella parte in cui riguarda i pedaggi relativi al transito sul ponte sul Tago a Lisbona, deve essere quindi respinto.

Sulle spese

31 A termini dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese, se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica portoghese, che è rimasta sostanzialmente soccombente, quest'ultima deve essere condannata alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) Mantenendo in vigore un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto del 5% gravante sulle operazioni relative ai beni elencati ai punti 1.8, 2.11 e 3.8 dell'elenco I allegato al codice portoghese dell'imposta sul valore aggiunto, comprendente, rispettivamente, i vini, le macchine e le apparec-

chiature destinate alla ricerca di forme di energia alternative, nonché le attrezzature e le apparecchiature agricole, la Repubblica portoghese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 12 e 28, 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, nel testo modificato dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388 (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA).

2) Il ricorso è respinto quanto al resto.

3) La Repubblica portoghese è condannata alle spese.

Skouris Puissochet Schintgen

Macken Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 marzo 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

C. Gulmann