CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIR GORDON SLYNN

presentate il 25 maggio 1988 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

A norma degli artt. da 233 A a 233 E del codice generale francese delle imposte, nel quale veniva inserito il decreto francese 9 aprile 1979, n. 79-310 (JORF del 19.4.1979, pag. 902), le imprese che danno in locazione immobili per un canone annuo inferiore ad un quindicesimo del loro valore riguardo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto possono unicamente detrarre una frazione dell'IVA che ha gravato sull'acquisto o la costruzione degli immobili. Per valore di questi ultimi si intende la base imponibile di tali beni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, meno il valore del terreno e gli oneri finanziari. La legge fornisce una formula per il calcolo della frazione e per eventuali aggiustamenti nei casi già esaminati nella relazione d'udienza e di cui qui non faccio menzione.

La Commissione riteneva la normativa in oggetto incompatibile con la direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (GU L 145, pag. 1), relativa alla base imponibile uniforme per l'imposta sul valore aggiunto (« sesta direttiva »). In seguito a diffida 27 marzo 1985, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, dopo aver emesso parere motivato il 14 maggio 1986, il 18 febbraio 1987 la Commissione presentava alla Corte un ricorso volto a far dichiarare che la Francia è venuta meno agli obblighi ad essi imposti dagli artt. 99 e 100 del trattato CEE, avendo istituito e mantenendo in vigore un regime fiscale restrittivo del diritto di taluni soggetti passivi alla detrazione dell'IVA pagata a monte, nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile, e poiché non si è conformata alla sesta direttiva, in particolare agli artt. da 17 a 20.

La Francia sostiene in primis l'irricevibilità del ricorso. Essa afferma che la diffida faceva riferimento ad un'incompatibilità con la sesta direttiva, laddove invece il parere motivato ed il ricorso si concentrano sull'inosservanza degli artt. 99 e 100, cagionata dall'adozione del decreto e dal mancato conformarsi alla sesta direttiva.

A mio parere, la Francia sottolinea a ragione l'importanza della diffida, il cui scopo è di fornire allo Stato membro cui è rivolta informazioni adeguate sulla sostanza degli addebiti nei suoi confronti. La Commissione deve formulare in modo chiaro e preciso, in questa prima fase, il fondamento giuridico che le consenta di affermare che uno Stato membro è venuto meno agli obblighi impostigli dal trattato (conclusioni nella causa

* Traduzione dall'inglese.

254/83, Commissione/Italia, Racc. 1984, pag. 3395, in particolare pag. 3401 e 3402, e nella causa 193/80, Commissione/Italia, Racc. 1981, pag. 3039 e 3040).

Nel nostro caso è comunque indiscutibile che tanto la diffida quanto il parere motivato ed il ricorso si concentrano, essenzialmente, sull'incompatibilità fra la normativa francese e la sesta direttiva. La Francia ha avuto, nel corso di tutte le fasi del procedimento, ogni mezzo per dare risposta alle affermazioni della Commissione e non ritengo che sia stata privata dei suoi diritti nell'ambito della procedura di cui all'art. 169 (vedasi causa 211/81, Danimarca/Commissione, Racc. 1982, pag. 4547). Il riferimento, nel parere motivato come nel ricorso, agli artt. 99 e 100 del trattato CEE, su cui è fondata la sesta direttiva, pare essere puramente formale, forse frutto di errore, comunque non ripreso nella fase orale. A mio giudizio, il ricorso è ricevibile.

Sia nella fase scritta sia nella fase orale la Francia ha addotto argomenti per chiarire su cosa si fonda la limitazione del diritto a detrazione dell'IVA e per giustificare, da un punto di vista contabile, la formula adottata, che a suo giudizio è volta a prevenire le frodi e soprattutto ad evitare una detrazione dell'IVA laddove vengono concessi in locazione dei locali per un canone irrealisticamente basso da parte di talune imprese a favore di imprese affiliate o da parte di enti locali per finalità di ordine sociale. Il governo francese afferma che, se si consentisse una piena detrazione dell'imposta, versata a monte, sulla costruzione o l'acquisto di un immobile nell'ambito di una locazione a bassissimo canone, l'impresa potrebbe detrarre molto più di quanto deve versare e quindi ricavare un beneficio ai danni del pubblico erario.

Se, come la Francia sostiene, è possibile adottare una simile disciplina, allora le cifre concrete mostrateci sono, prima facie, convincenti. La questione è, però, se la sesta direttiva consenta di farlo.

A parere della Commissione, la sesta direttiva non contiene alcuna norma che consenta l'istituzione del regime di cui è causa.

Mi sembra che si debba prendere le mosse dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva che definisce « soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività ». Le attività economiche « sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi (...). Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ». A norma poi dell'art. 4, n. 3, gli « Stati membri possono considerare soggetti passivi chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 ». Pare possa da ciò evincersi che la Francia avrebbe potuto non considerare soggetti passivi quelle im-

prese che danno in locazione un immobile solo occasionalmente. Qualora le attività siano svolte regolarmente e non occasionalmente, l'impresa è « soggetto passivo ».

La direttiva contempla comunque la facoltà degli Stati membri di esonerare l'affitto e la locazione di beni immobili (con alcune eccezioni), « alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso » [art. 13, punto B, lett. b)]. Uno Stato membro può anche concedere ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di affitto e locazione di beni immobili [art. 13, punto C, lett. a)].

Non appena l'IVA è esigibile, la norma fondamentale si rinviene all'art. 17: « 1) Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diviene esigibile. 2) Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati per necessità di operazioni proprie 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 ».

Gli artt. da 17 a 20 della sesta direttiva definiscono le modalità per l'applicazione di questa norma di base.

La direttiva ne consente due modifiche. In primis, l'art. 20 fissa nei dettagli le norme per procedere alle rettifiche, in taluni casi, di detrazioni concesse in precedenza. In particolare, l'art. 20, n. 1, lett. a), consente una rettifica quando la detrazione era in realtà superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo aveva diritto. In secondo luogo, l'art. 27 stabilisce che il Consiglio possa autorizzare uno Stato membro a derogare alla direttiva, « allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali ».

Salve tali eventuali modifiche, a me pare che l'art. 17 vada letto, ed invero che solo così possa leggersi, nel senso che il diritto a detrazione sorge a tutti gli effetti quando l'imposta detraibile diviene esigibile. Pare impossibile interpretare detto articolo, come ogni altra norma della direttiva, in mancanza della specifica autorizzazione di cui all'art. 27, nel senso che uno Stato membro sia autorizzato a consentire la detrazione solo di una frazione dell'imposta versata a monte, per un dato numero di anni.

Ciò non è in contrasto con quanto stabilito all'art. 13, punto B, cioè che gli Stati membri esonerano l'affitto e la locazione di beni immobili « alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni (...) e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso ». A mio giudizio, questa norma si riferisce alle condizioni che devono sussistere prima che sorga il diritto a detrazione e non può aver l'effetto di limitare il diritto a detrazione, una volta che questo sia sorto.

Nulla, nella lettera o nello spirito del sistema della detrazione d'imposta agli artt. da 17 a 20, consente a mio parere una detrazione per una frazione soltanto dell'IVA

pagata a monte da un soggetto passivo. Un'interpretazione contraria urterebbe comunque contro le sentenze della Corte nelle cause 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Racc. 1982, pag. 1409, punto 10 della motivazione), e 268/83, Rompelman/ Minister van Financien (Racc. 1985, pag. 655, in particolare pagg. 663 e 664, punto 16 della motivazione). In quest'ultima causa, la Corte ha affermato che « il principio del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi, e che il sistema delle detrazioni è congegnato in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui i beni e servizi sono già stati assoggettati a monte ». Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche, così che è garantita la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette ad IVA (Rompelman, punto 19 della motivazione della sentenza). Ciò contraddice la tesi, che costituisce il fulcro della posizione adottata dalla Repubblica francese, che parte del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte possa essere differita in determinate circostanze.

La Repubblica francese sostiene che, stabilendo l'art. 2, 2° comma, della direttiva 67/227/CEE del Consiglio, del 14 aprile 1967 (prima direttiva), che a « ciascuna transazione l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio dell'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 », lo Stato membro può limitare il diritto a detrazione se è in grado di provare che la detrazione si riferisce a beni e servizi il cui costo non verrà trasferito sul prezzo dell'operazione soggetta a imposta.

Tale argomento va rigettato. L'art. 2 della prima direttiva va interpretato alla luce della più ampia elaborazione del sistema armonizzato dell'IVA di cui alla sesta direttiva. A mio parere, i brani citati nelle sentenze della Corte Gaston Schul e Rompelman non lasciano adito a dubbi quanto al fatto che l'IVA divenga esigibile, per una data operazione, solo dopo detrazione dell'imposta versata a monte, e che l'imprenditore deve essere interamente esonerato dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Ne consegue che lo Stato membro non può limitare il diritto a detrazione, se è in grado di provare che la detrazione si riferisce a beni e servizi il cui costo non verrà trasferito sul prezzo dell'operazione soggetta ad imposta. Se lo Stato avesse una facoltà del genere, l'IVA pagata a monte verrebbe sempre a carico del soggetto passivo, il che è ovviamente contrario all'interpretazione adottata dalla Corte quanto alle finalità ed al funzionamento del sistema delle detrazioni.

La direttiva contempla quindi date opzioni per determinate circostanze d'ordine economico: artt. da 4 a 13, punti A, B, e C, ed artt. 20 e 27. Non è possibile creare opzioni ulteriori, per quanto possano apparire ap-

propriate od economicamente plausibili. Gli Stati membri devono scegliere fra le opzioni fissate daella direttiva per raggiungere, per quanto possibile, i risultati cui essi mirano. Le disposizioni fissate col decreto n. 79-310 risultano dunque incompatibili con la base imponibile uniforme stabilita dalla sesta direttiva.

Occorre quindi, a mio parere, accogliere il ricorso della Commissione volto a far rilevare tale incompatibilità e condannare il governo francese alle spese.