SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
25 ottobre 2001 *

Nella causa C-78/00,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica italiana, rappresentata dal sig. U. Leanza, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso inteso a far dichiarare che la Repubblica italiana, prevedendo la sostituzione del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto con l'assegnazione di titoli di Stato — per di più consegnati tardivamente — per una

* Lingua processuale: l'italiano.

categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 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), nella versione 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 di 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. S. von Bahr (relatore), presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, D.A.O. Edward, A. La Pergola, M. Wathelet e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: J. Mischo
cancelliere: R. Grass

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 giugno 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 2 marzo 2000, la Commissione delle Comunità europee ha presentato, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso inteso a far dichiarare che la Repubblica italiana, prevedendo la sostituzione del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») con l'assegnazione di titoli di Stato — per di più consegnati tardivamente — per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 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), nella versione 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 di 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»).

Normativa comunitaria

2 L'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva prevede:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. 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;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni importati all'interno del paese;

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), dell'articolo 6, paragrafo 3 e dell'articolo 28 bis, paragrafo 6;

d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta a sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a)».

3 L'art. 18, n. 4, della sesta direttiva prevede:

«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.

Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

Normativa italiana

4 L'art. 11, primo comma, del decreto legge n. 16, intitolato «Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie» (GURI n. 18 del 23 gennaio 1993, pag. 3; in prosieguo: il «decreto legge n. 16/93»), convertito nella legge 24 marzo 1993, n. 75 (GURI n. 69 del 24 marzo 1993, pag. 3), prevede:

«I contribuenti che nell'anno 1992 hanno registrato importazioni dai paesi membri della Comunità economica europea in misura superiore al 10% dell'ammontare complessivo delle operazioni registrate nel corso dello stesso anno e che nella dichiarazione d'imposta sul valore aggiunto evidenziano un credito d'imposta non inferiore a lire 100 milioni, non possono computare tale importo in detrazione negli anni successivi (...)».

5 Il secondo comma dell'art. 11 del decreto legge n. 16/93 dispone:

«Le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'art. 10 [ossia le disposizioni che disciplinano l'estinzione dei crediti risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni

annuali dei redditi e dell'IVA mediante assegnazione dei titoli di Stato ai creditori interessati] si applicano all'estinzione dei crediti di cui al primo comma del presente articolo (...).

In tale caso, la richiesta [di rimborso dell'eccedenza di IVA mediante assegnazione di titoli di Stato] deve essere presentata entro il 31 marzo 1993; le operazioni di riscontro devono essere completate entro il 30 giugno 1993; gli interessi relativi a ciascun credito devono essere computati al 31 dicembre 1993; il godimento dei titoli di Stato decorre dal 1° gennaio 1994; l'importo massimo dei titoli emessi non può superare lire 7 500 miliardi con imputazione della relativa spesa ad apposito capitolo dello stato di previsione del Ministero del Tesoro per l'anno finanziario 1993; il decreto del Ministro del Tesoro concernente le caratteristiche, le modalità e le procedure di assegnazione dei titoli medesimi deve essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 novembre 1993».

6 Il decreto legge n. 250, intitolato «Differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria» (GURI n. 150 del 29 giugno 1995, pag. 10; in prosieguo: «il decreto legge n. 250/95»), convertito nella legge 8 agosto 1995, n. 349 (GURI n. 196 del 23 agosto 1995, pag. 3), ha prorogato queste particolari modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA mediante l'assegnazione di titoli di Stato. Secondo l'art. 3 bis, primo comma, del suddetto decreto legge:

«Per l'estinzione dei crediti d'imposta sul valore aggiunto e dei relativi interessi, risultanti dalle dichiarazioni relative all'anno 1992, presentate dai soggetti di cui all'art. 11, primo comma, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, non rimborsati alla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministero del Tesoro è autorizzato ad emettere ulteriori titoli di Stato aventi libera circolazione con effetto dal 1° gennaio 1996, con durata di 10 anni, per l'importo massimo di lire 400 miliardi (...)».

Fatti e fase precontenziosa del procedimento

7 Ritenendo che i decreti legge nn. 16/93 e 250/95 violassero al contempo il principio del diritto alla deduzione dell'IVA pagata a monte, sancito dall'art. 17 della sesta direttiva, e l'obbligo, previsto dall'art. 18, n. 4, di detta direttiva, di procedere a un rimborso «[q]ualora (...) l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta», la Commissione ha avviato il procedimento per inadempimento mediante l'invio alle autorità italiane, il 22 dicembre 1997, di una lettera di addebiti, invitandole a presentare osservazioni entro due mesi.

8 Nella lettera di addebiti la Commissione faceva presente in particolare di essere stata informata che numerosi contribuenti italiani interessati dai decreti legge nn. 16/93 e 250/95 non erano stati rimborsati dell'eccedenza di IVA accumulata nel corso del 1992 e che erano stati privati in questo modo del loro diritto a deduzione.

9 Con lettera 2 aprile 1998 le autorità italiane hanno risposto a detta lettera di addebiti sostenendo che la normativa italiana relativa al rimborso dell'eccedenza di IVA mediante assegnazione di titoli di Stato era conforme alle disposizioni dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva.

10 Non condividendo il punto di vista delle autorità italiane, la Commissione, con lettera di addebiti complementare 10 agosto 1998, ha invitato le stesse a presentare le loro osservazioni.

11 In risposta a questa seconda lettera di addebiti, le autorità italiane hanno inviato alla Commissione quattro lettere, rispettivamente datate 27 gennaio, 3 febbraio, 26 febbraio e 12 aprile 1999.

12 Nelle sue lettere 3 e 26 febbraio 1999 il governo italiano precisava, in particolare, che i titoli emessi in base all'art. 11 del decreto legge n. 16/93 erano stati messi a disposizione dei contribuenti a otto riprese tra il 26 aprile 1994 e il dicembre 1998. I titoli emessi in base all'art. 3 bis del decreto legge n. 250/95 sarebbero stati messi a disposizione dei contribuenti a quattro riprese tra il 13 settembre 1996 e il 29 maggio 1998.

13 Non essendo ancora persuasa dagli argomenti del governo italiano, in data 9 luglio 1999 la Commissione ha inviato alla Repubblica italiana un parere motivato, invitando tale Stato membro ad adottare le misure necessarie per conformarsi al suddetto parere entro due mesi dalla sua notifica.

14 Le autorità italiane non si sono conformate a detto parere nel termine stabilito, per cui la Commissione ha introdotto il presente ricorso.

Inadempimento addotto e valutazione della Corte

Argomenti delle parti

15 La Commissione ritiene che, assegnando ai contribuenti titoli di Stato con scadenza a cinque o dieci anni dalla loro emissione, la Repubblica italiana ha

violato, segnatamente, l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, relativo al trattamento dell'eccedenza di IVA. La Commissione fa valere che detta disposizione consente di riportare l'eccedenza risultante dalla differenza tra l'importo delle deduzioni autorizzate e l'importo dell'imposta dovuta, soltanto sino al successivo periodo d'imposta. Il riporto dell'eccedenza ai periodi d'imposta successivi a quello che segue immediatamente il periodo interessato violerebbe il principio sancito da questa disposizione, priverebbe i contribuenti interessati dell'esercizio normale del diritto a deduzione e arrecherebbe un grave pregiudizio ad un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, vale a dire l'esercizio immediato del diritto a deduzione.

16 Secondo la Commissione l'obbligo delle amministrazioni fiscali nazionali di procedere a un rimborso «immediato» dell'eccedenza di IVA a favore di un contribuente sarebbe collegato al diritto di quest'ultimo all'esercizio «immediato» del suo diritto a deduzione. La Commissione si basa, al riguardo, sulla sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a. (Racc. pag. I-7281, punto 45).

17 La Commissione afferma che le «modalità» di rimborso che gli Stati membri possono stabilire, in forza dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, sono relative alle forme che può assumere il rimborso, fermo restando l'obbligo di porre fondi liquidi a disposizione dei creditori dell'eccedenza di IVA. Così, questo rimborso potrebbe essere effettuato mediante accreditamento sul conto corrente del contribuente, invio a quest'ultimo di assegni bancari o altra modalità equivalente.

18 Al contrario, uno Stato membro eccederebbe manifestamente i limiti del potere discrezionale che gli è stato conferito in materia di fissazione delle modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA se, anziché versare al contribuente una somma di denaro liquida, gli imponesse di accettare un titolo la cui scadenza è differita nel tempo di cinque o, addirittura, di dieci anni.

19 Se il soggetto passivo avesse bisogno, per il proprio capitale circolante, di quelle somme di denaro di cui è creditore nei confronti dello Stato a titolo di IVA, sarebbe costretto o a prendere a prestito presso una banca la somma corrispondente all'eccedenza di IVA pagando in tal modo elevati interessi passivi, certamente più alti di quelli che gli fruttano i titoli dello Stato italiano che gli sono stati assegnati, o a negoziare questi stessi titoli sul mercato finanziario, con il rischio di doverli vendere al di sotto del loro valore nominale e di dover decurtare dal ricavato della vendita le spese e le commissioni reclamate dall'intermediario finanziario.

20 Poiché l'ultima parte dei titoli di Stato emessi sulla base dell'art. 3 bis del decreto legge n. 250/95 viene a scadenza solo il 1° gennaio 2006, l'infrazione contestata persisterebbe fino a quella data, a meno che le autorità italiane non dispongano il rimborso anticipato di detti titoli. Secondo la Commissione, il fatto che i contribuenti detentori di questi ultimi siano solo poche centinaia non incide minimamente né sull'esistenza né sulla gravità dell'infrazione.

21 La Commissione sottolinea che la tardiva messa a disposizione dei titoli da parte del Ministero del Tesoro italiano non ha fatto che aggravare la violazione degli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

22 Il governo italiano richiama gli argomenti che aveva sviluppato nella fase precontenziosa del procedimento. Esso infatti fa valere che l'assegnazione di titoli di Stato, con decorrenza dal 1° gennaio 1994, in luogo di un rimborso in denaro non determina un riporto dell'eccedenza di IVA ai periodi d'imposta successivi, ma costituisce un vero e proprio rimborso effettuato secondo le «modalità» che la Repubblica italiana ha ritenuto opportuno «stabilire» in conformità all'art. 18, n. 4, della sesta direttiva.

23 Secondo il governo italiano, l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva non vincola lo Stato membro ad utilizzare un preciso mezzo di pagamento, come i contanti, per procedere al rimborso dell'eccedenza di IVA, perché detta disposizione prevede espressamente la facoltà di provvedere al rimborso in questione secondo le «modalità» stabilite dallo Stato stesso. Il termine «modalità» avrebbe un'accezione estensiva che includerebbe sia le modalità relative alla forma sia quelle inerenti al contenuto del rimborso. In virtù di tale norma, il legislatore italiano avrebbe stabilito, in base al proprio potere sovrano, che nella fattispecie la Repubblica italiana avrebbe provveduto al rimborso dell'eccedenza di IVA assegnando titoli di Stato piuttosto che versando un'equivalente somma di denaro.

24 Il governo italiano sostiene che, se taluni contribuenti sono stati rimborsati tardivamente, questo non dipende dalla normativa o da discrasie giuridiche ma, in casi peraltro limitati, da inadempienze o disguidi amministrativi dei servizi competenti all'emissione dei titoli. Per ovviare a tali inconvenienti, i contribuenti avrebbero potuto far ricorso ai mezzi di tutela amministrativa e giurisdizionale previsti nei confronti delle amministrazioni interessate.

25 Il governo italiano rileva che il contribuente creditore di un'eccedenza di IVA non ha subito alcun danno dalle modalità di rimborso in questione, atteso che i titoli ricevuti fruttano interessi e sono negoziabili, consentendo quindi un immediato realizzo del credito. Quanto alla Repubblica italiana, la stessa non avrebbe ottenuto alcun particolare beneficio finanziario dall'assegnazione dei titoli, in quanto tale modalità di rimborso si sarebbe concretizzata nella sostituzione del debito corrispondente al credito d'imposta vantato dal contribuente con un altro debito rappresentato dai titoli di Stato.

26 D'altro canto il governo italiano fa presente, nel controricorso, comunque l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di conformarsi al parere motivato.

Valutazione della Corte

27 Al fine di valutare la compatibilità della normativa nazionale in questione con la sesta direttiva occorre ricordare in via preliminare le caratteristiche del sistema comune dell'IVA rilevanti nella fattispecie.

28 Dall'art. 17 della sesta direttiva risulta che i contribuenti sono autorizzati a dedurre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquisiti e i servizi loro prestati. Tale diritto a deduzione costituisce, secondo una giurisprudenza costante, un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria (v., segnatamente, sentenza Molenheide e a., citata, punto 47).

29 Ai sensi dell'art. 18, n. 2, della sesta direttiva, il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta deducibile per lo stesso periodo.

30 Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, le caratteristiche del sistema comune dell'IVA così ricordate consentono di affermare che il sistema delle deduzioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, 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 all'IVA. In mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a deduzione di cui sono titolari i soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punti 15 e 16).

31 Quando, per un periodo d'imposta, l'importo dell'imposta deducibile oltrepassa l'importo dell'imposta dovuta e il soggetto passivo non può quindi effettuare la deduzione per imputazione ai sensi dell'art. 18, n. 2, della sesta direttiva, l'art. 18, n. 4, della suddetta direttiva prevede che gli Stati membri possono riportare l'eccedenza al periodo successivo o procedere a rimborso secondo modalità da essi stabilite.

32 Dal tenore dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva e, in particolare, dall'espressione «secondo modalità da essi stabilite» risulta che gli Stati membri dispongono di una libertà di manovra certa nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA.

33 Tuttavia, dato che il rimborso dell'eccedenza di IVA costituisce uno degli elementi fondamentali a garanzia dell'applicazione del principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, le modalità stabilite dagli Stati membri non possono essere tali da ledere detto principio facendo sopportare al soggetto passivo, in tutto o in parte, gli oneri dell'IVA.

34 Da quanto sopra consegue che le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA che uno Stato membro stabilisce devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA. Questo implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente. Comunque, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo.

35 Orbene, dagli elementi presentati dalla Commissione e non contestati dal governo italiano risulta che la Repubblica italiana ha deciso di rimborsare l'eccedenza di IVA di cui beneficiava un certo numero di soggetti passivi per il 1992 assegnando titoli di Stato emessi a decorrere dal 1° gennaio 1994 e con scadenza a cinque o dieci anni dopo l'emissione. Detti titoli sono stati distribuiti ai soggetti passivi interessati solo progressivamente, dall'aprile 1994 al dicembre 1998.

36 Si deve quindi constatare che la normativa italiana in esame, la quale non dà luogo a un pagamento effettuato con somme liquide di denaro o in un modo equivalente in un termine ragionevole, ma prevede l'assegnazione di titoli di Stato, non è compatibile con il sistema di rimborso dell'eccedenza di IVA previsto dalla sesta direttiva.

37 Il fatto, evidenziato dal governo italiano, che solo un numero relativamente esiguo di soggetti passivi fosse stato interessato dalla disciplina nazionale in causa non influisce sulla constatazione dell'inadempimento.

38 D'altronde, il problema invocato dal governo italiano, vale a dire che gli sarebbe difficile o addirittura impossibile adeguarsi al diritto comunitario nel caso che la Corte considerasse che la normativa nazionale in questione viola le disposizioni della sesta direttiva, è parimenti privo di incidenza sulla soluzione della controversia. Infatti, secondo una costante giurisprudenza, uno Stato membro non può eccepire disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi e dei termini imposti da una direttiva (v., in particolare, sentenza 14 giugno 2001, causa C-473/99, Commissione/Austria, non ancora pubblicata nella Raccolta pag. I-4527, punto 12).

39 In considerazione di quanto sopra, occorre constatare che, prevedendo il rimborso dell'eccedenza di IVA mediante l'assegnazione di titoli di Stato — per di più consegnati tardivamente — per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

Sulle spese

40 A norma 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 ne ha fatto domanda, la Repubblica italiana, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) Prevedendo il rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto mediante assegnazione di titoli di Stato — per di più consegnati tardivamente — per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa

incombono in forza degli artt. 17 e 18 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, nella versione 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 di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione.

2) **La Repubblica italiana è condannata alle spese.**

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 25 ottobre 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

P. Jann