SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
18 giugno 1998 *

Nella causa C-43/96,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla signora H. Michard e dal signor E. Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor C. Gómez de la Cruz, membro dello stesso servizio, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dalla signora C. de Salins, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del ministero degli Affari esteri, assistita dal signor G. Mignot, segretario per gli affari esteri presso il medesimo ministero, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'Ambasciata di Francia, 8 B, boulevard Joseph II,

convenuta,

sostenuta da

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalla signora S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'Ambasciata del Regno Unito, 14, boulevard Roosevelt,

interveniente,

* Lingua processuale: il francese.

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, mantenendo in vigore disposizioni legislative ai sensi delle quali è esclusa la detraibilità dell'IVA relativa ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi 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 particolare ai sensi dell'art. 17, n. 2, della stessa,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori R. Schintgen, presidente della Seconda Sezione, facente funzioni di presidente della Sesta Sezione, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray e G. Hirsch (relatore), giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 25 settembre 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 novembre 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 14 febbraio 1996, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, mantenendo in vigore disposizioni legislative ai sensi delle quali è esclusa la detraibilità dell'IVA relativa ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi 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 particolare ai sensi dell'art. 17, n. 2, della stessa.

La sesta direttiva

2 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«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 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;

(...)».

3 Il n. 6 dello stesso articolo 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».

4 Il 25 gennaio 1983 la Commissione ha presentato al Consiglio la proposta di dodicesima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, sistema comune di imposta sul valore aggiunto: spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (GU C 37, pag. 8), che è stata modificata da un'altra proposta presentata dalla Commissione al Consiglio il 20 febbraio 1984 (GU C 56, pag. 7). Questa proposta non è stata adottata dal Consiglio.

La normativa nazionale

5 La normativa francese di cui si discute è costituita dall'art. 237 dell'allegato II del code général des impôts (in prosieguo: il «CGI»), entrato in vigore il 27 luglio 1967 e che dispone quanto segue:

«I veicoli o mezzi di qualunque natura, progettati per trasportare persone o per uso promiscuo, che costituiscono un immobilizzo o, in caso contrario, quando non

sono destinati ad essere rivenduti allo stato nuovo, non danno diritto alla detrazione».

6 Nella documentazione di base dell'amministrazione tributaria francese (serie 3 C A, divisione D, fogli 1532-1533, aggiornata il 1° maggio 1990) si precisa che i veicoli cui si riferisce la citata disposizione sono le biciclette, le motociclette, gli autoveicoli stradali, le imbarcazioni, gli aeroplani e gli elicotteri. Per contro, tale norma non si applica ai veicoli commerciali come i motofurgoni, gli autocarri, i trattori ed altri «veicoli molto speciali». Inoltre, gli elicotteri sono esclusi dal diritto alla detrazione anche se sono impiegati per riprese fotocinetelevisive, per operazioni di pubblicità, per l'addestramento al pilotaggio o per rilievi topografici e geodesici.

Il procedimento precontenzioso

7 Con lettera 6 settembre 1991 la Commissione ha informato la Repubblica francese di considerare l'art. 237 dell'allegato II del CGI incompatibile con le disposizioni della sesta direttiva, in particolare con l'art. 17, n. 2, poiché non prevede il diritto alla detrazione per i veicoli destinati all'insegnamento della guida.

8 Con lettera 6 dicembre 1991 il governo francese ha comunicato alla Commissione che la disposizione contestata era stata modificata, con effetto dal 1° gennaio 1993, in modo da far nascere il diritto alla detrazione per i veicoli o mezzi esclusivamente destinati all'insegnamento della guida.

9 Con lettera 12 luglio 1993 la Commissione ha comunicato al governo francese di ritenere contrastanti con l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva sia la condizione della

destinazione esclusiva di un veicolo all'attività di autoscuola sia l'esclusione del diritto alla detrazione che continuava a penalizzare i soggetti passivi la cui attività implica, per sua stessa natura, l'impiego di determinati mezzi di trasporto (come gli elicotteri per il sollevamento di carichi per un'impresa di lavori aerei).

10 Con lettera 4 ottobre 1993 il governo francese ha risposto che la condizione della destinazione esclusiva del veicolo di autoscuola all'insegnamento della guida era stata resa più flessibile con la direttiva amministrativa 4 febbraio 1993. Inoltre ha sostenuto che l'esclusione del diritto alla detrazione per i mezzi di trasporto che costituiscono l'oggetto stesso dell'attività era autorizzata dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

11 Per quanto riguarda i veicoli destinati all'attività di autoscuola, la Commissione ha deciso di non persistere nel procedimento. Per contro, considerando fondamentale il principio del diritto alla detrazione per un mezzo di trasporto che costituisce l'oggetto stesso dell'attività del soggetto passivo, la Commissione ha inviato alla Repubblica francese, l'8 novembre 1994, un parere motivato in cui la invitava ad adottare i provvedimenti necessari entro due mesi.

12 Nella sua risposta del 9 gennaio 1995 il governo francese ha manifestato il suo totale disaccordo rispetto al giudizio espresso dalla Commissione ed ha precisato le osservazioni che aveva formulato nella risposta alla lettera di diffida.

Il ricorso

13 A sostegno del suo ricorso la Commissione deduce che l'esclusione, prevista dall'art. 237 dell'allegato II del CGI, del diritto alla detrazione dell'IVA riguardante i beni che costituiscono lo strumento o l'oggetto stesso dell'attività dei soggetti passivi è in contrasto con l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

14 È vero che l'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva autorizzerebbe espressamente gli Stati membri a mantenere in vigore norme che escludono il diritto alla detrazione le quali, come l'art. 237 dell'allegato II del CGI, sono anteriori all'entrata in vigore della sesta direttiva.

15 Tuttavia, secondo la Commissione, l'esclusione del diritto alla detrazione previsto dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva riguarda solamente le spese non aventi natura strettamente professionale. Ad esempio, le spese che possono essere escluse dal diritto alla detrazione sarebbero solo le spese sostenute da un soggetto passivo per beni e servizi che non sono assolutamente indispensabili all'esercizio della sua attività lavorativa. Questa facoltà di esclusione avrebbe lo scopo di evitare che un soggetto passivo possa ottenere per il proprio consumo personale finale beni e servizi non tassati.

16 Questa interpretazione non può essere accolta. Infatti, essa non è conforme alla lettera dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

17 A questo proposito, si deve rilevare che la prima frase dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva dispone che il Consiglio stabilisce le spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA. Nella frase successiva si precisa che «saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale». Deriva in particolare da questa seconda frase che le norme che il Consiglio deve adottare non sono limitate a priori alle spese non aventi natura strettamente professionale.

18 È chiaro, quindi, che l'espressione «tutte le esclusioni», impiegata nell'art. 17, n. 6, secondo comma, comprende le spese aventi natura strettamente professionale. Pertanto, questa disposizione autorizza gli Stati membri a mantenere in vigore norme nazionali che escludono il diritto alla detrazione dell'IVA inerente ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo.

19 Come osserva l'avvocato generale nei paragrafi 14-16 delle sue conclusioni, tale interpretazione è corroborata dalla genesi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. Infatti, in primo luogo, nei 'considerando' della sua proposta di sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 1) la Commissione sottolineava che talune spese, sebbene sostenute nell'ambito del normale funzionamento dell'impresa, erano difficili da ripartire tra parte professionale e parte privata. In secondo luogo, dal raffronto del testo dell'art. 17, n. 6, proposto dalla Commissione con quello adottato dal Consiglio risulta che, al momento dell'adozione della sesta direttiva, gli Stati membri non sono riusciti a concordare il regime da applicare per l'appunto alle spese per il trasporto di persone.

20 Alla luce di tali considerazioni risulta che la Repubblica francese, mantenendo in vigore disposizioni legislative ai sensi delle quali è esclusa la detraibilità dell'IVA relativa ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, non è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi della sesta direttiva, in particolare dell'art. 17, n. 2, della stessa. Pertanto, il ricorso per inadempimento dev'essere respinto.

Sulle spese

21 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. Poiché la Commissione è rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese. Ai sensi dell'art. 69, n. 4, dello stesso regolamento, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella causa sopportano le proprie spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta 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.

Schintgen Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 giugno 1998.

Il cancelliere Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass H. Ragnemalm