CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE L.A. GEELHOED

presentate il 22 febbraio 2001 [1]

1. In entrambe le cause la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti a norma dell'art. 17, nn. 2 e 6, 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 [2] (in prosieguo: la «direttiva»). Nella causa C-345/99 la Repubblica francese viene sostenuta dal Regno Unito.

2. Ho ritenuto opportuno trattare entrambe le cause nell'ambito delle stesse conclusioni, sebbene la Corte non abbia riunito i procedimenti. La mia scelta è stata dettata dalla considerazione che una siffatta trattazione possa favorire una migliore comprensione della problematica centrale relativa ad entrambe le cause, e cioè l'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva. A tale proposito mi rendo conto del fatto che entrambe le cause mostrano una connessione sostanziale, ma non sono identiche.

3. Nella causa C-345/99 il ricorso della Commissione riguarda i seguenti fatti. La Francia ha istituito un diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per mezzi di trasporto destinati all'insegnamento (insegnamento della guida, del volo, ecc.), diritto che di per sé è compatibile con l'oggetto e il contenuto della direttiva. La Francia tuttavia fa dipendere il diritto alla detrazione dalla condizione che questi mezzi di trasporto non vengano utilizzati per alcun altra attività professionale. Controversa è l'ammissibilità di una simile condizione da cui è fatto dipendere il diritto alla detrazione.

4. Nella causa C-40/00 il ricorso della Commissione riguarda i seguenti fatti. A decorrere dal 1° gennaio 1998 è stata reintrodotta dalla Commissione una normativa in base alla quale si esclude dalla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto il gasolio che viene utilizzato come carburante per veicoli. Un'esclusione del genere esisteva in Francia già in precedenza, al momento dell'entrata in vigore della direttiva nel 1979. Questa normativa rimase in vigore sino al 30 giugno 1982. A decorrere dal 1° luglio 1982 venne introdotta una detraibilità parziale, che è stata successivamente abolita a far data dal 1° gennaio

1 — Lingua originale: l'olandese.
2 — GU L 145, pag. 1.

1998. Controversa è la questione se la Francia sia legittimata a ripristinare un'eccezione alla direttiva che non veniva più pienamente utilizzata.

Il contesto normativo comunitario

5. La direttiva — all'interno di un sistema armonizzato in materia di imposte sulla cifra d'affari nel cui ambito viene introdotta un'imposta sul valore aggiunto — ha tra l'altro lo scopo di armonizzare le norme relative alla detrazione qualora questa incida sul livello reale dell'imposizione [3].

6. A tal fine l'art. 17, n. 2, della direttiva dispone quanto segue: «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;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

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

7. Per la presente causa è anche rilevante il n. 6 dell'art. 17 della direttiva, che stabilisce quanto segue:

«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

3 — V. i 'considerando' della direttiva.

tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

8. Fino ad oggi non sono state adottate norme comunitarie ai sensi dell'art. 17, n. 6, nonostante il periodo menzionato in tale numero sia scaduto già da parecchio tempo [4].

9. Rinvio poi all'art. 27 della direttiva, che introduce un potere di deroga al sistema dell'IVA. Il n. 1 dice:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale».

4 — Ai sensi dell'art. 1 della direttiva 78/583, la direttiva 77/388 doveva entrare in vigore in Francia entro il 1° gennaio 1979.

I punti controversi

Causa C-345/99

10. Al momento dell'entrata in vigore della direttiva, il 1° gennaio 1979, la legislazione francese stabiliva che tutti i veicoli per il trasporto di persone, ad eccezione di quelli destinati al trasporto pubblico di viaggiatori, erano esclusi dalla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). A decorrere dal 1° gennaio 1993 la legislazione fiscale francese (art. 273 septies A del Code général des impôts) riconosce un diritto alla detrazione per mezzi di trasporto destinati a fini di insegnamento (insegnamento della guida, del volo, ecc.), a condizione che questi mezzi di trasporto non vengano destinati ad alcun altro impiego professionale.

11. Con lettera del 18 giugno 1998 la Commissione ha formalmente censurato la Francia, asserendo che l'introduzione della condizione di un'«utilizzazione esclusiva» non fosse compatibile con l'art. 17 della direttiva. Il governo francese, nella sua risposta datata 13 ottobre 1998, alla lettera di diffida, ha ribadito che uno Stato membro che limita la portata di un'esclusione agisce in conformità all'art. 17, n. 6, della direttiva. Lo Stato stabilisce infatti in quali casi un'esclusione non è più applicabile. A questa risposta ha fatto seguito, il 10 marzo 1999, un parere motivato della

Commissione, dopo di che il governo francese con lettera del 1° giugno 1999 ha confermato la propria tesi.

Causa C-40/00

12. La legislazione fiscale francese stabilisce (art. 298, 4-1° del Code général des impôts), dal 1° gennaio 1998, che non è detraibile l'IVA gravante sull'acquisto, sull'importazione, sugli scambi intracomunitari, sulle forniture e sui servizi riguardanti il gasolio utilizzato come carburante (ecc.). Anteriormente al 1° gennaio 1998 in Francia vigeva il seguente regime. Al momento dell'entrata in vigore della direttiva (il 1° gennaio 1979) era completamente esclusa la detraibilità per il gasolio utilizzato come carburante. Il 1° luglio 1982 tuttavia veniva introdotta una detraibilità parziale, che è successivamente salita dal 10% nel 1982 sino all'80% nel 1991 e da allora si trovava ad un livello del 50% dell'IVA. La detraibilità parziale è stata nuovamente abolita con decorrenza dal 1° gennaio 1998.

13. Con lettera del 24 luglio 1998 la Commissione ha formalmente censurato la Francia, in quanto ritiene che la reintroduzione dell'esclusione totale non sia compatibile con l'art. 17 della direttiva. Il governo francese nella sua risposta del 30 ottobre 1998 alla lettera di diffida ha ribadito di considerarsi libero di modificare le norme relative alla detrazione, purché rimanga entro i limiti previsti dalla propria legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva. A questo punto la Commissione ha inviato un parere motivato in data 19 luglio 1999, cui il governo francese ha riposto con lettera del 10 dicembre 1999, confermando la tesi in precedenza sostenuta.

Le censure della Commissione

In merito all'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma

14. Innanzi tutto la Commissione fa presente che l'art. 17, n. 6, secondo comma, è una norma di deroga che fa eccezione alla norma principale e che deve essere interpretata restrittivamente. Questa disposizione permette agli Stati membri di mantenere le sole esclusioni della detraibilità dell'IVA che siano già esistenti nella legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva. In relazione a ciò, la Commissione europea ricorda che secondo la giurisprudenza uniforme della Corte la detraibilità rappresenta un elemento fondamentale del sistema dell'IVA e che limitazioni della stessa sono possibili soltanto nei casi in cui la direttiva le abbia espressamente contemplate [5]Ë. L'art. 17, n. 6, secondo comma, non conferisce agli

5 — La Commissione rinvia tra l'altro alle sentenze 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal (Racc. pag. I-1), e 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795).

Stati membri un potere discrezionale assoluto di istituire e modificare un regime nazionale diverso, secondo criteri propri.

15. In entrambe le cause la Commissione afferma che la Francia, con l'istituzione di una detraibilità parziale o condizionata, si è sottratta alla sfera di applicazione dell'art. 17, n. 6, e in tal modo ha esaurito il proprio diritto di utilizzare pienamente la norma derogativa. Il n. 6 dell'art. 17 non è più rilevante, e le disposizioni francesi devono essere giudicate in base al n. 2 dell'art. 17. Nella causa C-40/00, l'art. 17, n. 6, è divenuto inapplicabile già nel 1982, al momento della prima istituzione di una detraibilità parziale.

16. La Commissione considera la disposizione dell'art. 17, n. 6, seconda comma, come una clausola «stand still» [6], introdotta in attesa di una disposizione comunitaria. Si tratta di una clausola «stand still», afferma la Commissione nella causa C-345/99, e non di una clausola finalizzata ad un disarmo progressivo degli Stati membri [7]. Tale clausola deve impedire che gli Stati membri adottino provvedimenti unilaterali che possano provocare l'adozione di provvedimenti di pari tenore da parte di altri Stati membri, che favorirebbero distorsioni della concorrenza e renderebbero più difficile l'adozione di misure di armonizzazione comunitaria, mettendo altresì in pericolo l'armonizzazione già raggiunta.

17. La Commissione esamina la giurisprudenza relativa all'art. 28, n. 3, lett. b), che riconosce agli Stati membri il potere di mantenere un'esenzione per un periodo transitorio. La Commissione afferma che la sentenza 29 aprile 1999, Norbury Developments [8], non rileva ai fini dall'art. 17, n. 6, secondo comma. In questa sentenza la Corte consente ad uno Stato membro, che può mantenere in vigore nella sua totalità un'esenzione dall'IVA, di assoggettare a limiti questa esenzione. A giudizio della Commissione l'art. 17, n. 6, seconda comma, differisce sostanzialmente dall'art. 28, in quanto il primo articolo — diversamente dall'art. 28 — non ha un obiettivo chiaramente dichiarato di rimettere in seguito al Consiglio la competenza di regolamentare l'esclusione del diritto alla detrazione.

Altre censure nella causa C-345/99

18. Una volta ribadita l'inapplicabilità alla fattispecie dell'art. 17, n. 6, secondo comma, la Commissione esamina la conformità del diritto limitato alla detrazione, introdotto dalla Francia, al disposto dell'art. 17, n. 2.

6 — La Commissione rinvia a questo proposito alla sentenza 18 giugno 1998, causa C-43/96, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3903).

7 — La Commissione usa questa metafora per la variante — dalla medesima ritenuta inopportuna — secondo la quale viene limitato gradualmente lo spazio di manovra degli Stati membri.

8 — Causa C-136/97 (Racc. pag. I-2491).

19. La Commissione contesta l'assoggettamento a condizioni del diritto alla detrazione. Essa afferma che l'assoggettamento a condizioni sulla base di criteri puramente nazionali priva il diritto alla detrazione della sua stessa essenza. Solo il legislatore comunitario può modificare il diritto alla detrazione. Inoltre la condizione qui posta, ossia l'esclusiva destinazione del veicolo all'insegnamento, è sconosciuta e non è prevista dalla direttiva.

20. La Commissione giudica che una distinzione tra diversi tipi di utilizzazione non è né prevista né permessa dall'art. 17, n. 2. La Commissione richiama la sentenza, Lennartz [9], in cui viene riconosciuto il diritto alla detrazione, anche se un bene o un servizio viene utilizzato solo in piccola parte a fini professionali.

21. La Commissione osserva che la Francia avrebbe potuto ottenere lo stesso risultato senza infrangere la direttiva se avesse chiesto una deroga in forza dell'art. 27 della medesima. Anche altre disposizioni, come la regolamentazione del prorata prevista dall'art. 19 della direttiva, offrono protezione contro l'abuso della possibilità di detrazione. Proprio tale tutela costituiva un argomento importante, secondo il governo francese, per vincolare ad una condizione il diritto alla detrazione.

9 — Citata nella nota 5.

Altre censure nella causa C-40/00

22. La motivazione a favore del provvedimento francese con cui si esclude il diritto alla detrazione dell'IVA va cercata nella protezione dell'ambiente (diminuzione dell'inquinamento atmosferico). A giudizio della Commissione la difesa dell'ambiente non può di per sé rappresentare una giustificazione per l'infrazione della direttiva. Gli Stati membri possono invero adottare altre misure che siano conformi al diritto comunitario. Inoltre la Commissione si chiede se la misura adottata — considerata la limitatezza della sua portata — possa essere davvero efficace per la protezione dell'ambiente.

23. Un ultimo argomento della Commissione riguarda precedenti modifiche al diritto a detrazione dell'IVA nella legislazione francese. Diversamente da quanto affermato dal governo francese, la Commissione non è mai stata informata formalmente di modifiche nella legislazione francese. La Commissione rinvia a tal riguardo alla giurisprudenza costante della Corte, per cui la Commissione è libera di scegliere il momento in cui censurare formalmente uno Stato membro. Nella fattispecie la presunta inerzia della Commissione non può comunque giustificare un legittimo affidamento del governo francese relativamente alla conformità del proprio comportamento al diritto comunitario [10].

10 — La Commissione rinvia tra l'altro alla sentenza 1° giugno 1994, causa C-317/92, Commissione/Germania (Racc. pag. I-2039).

La difesa della Francia

In merito all'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma

24. Il governo francese ritiene ingiusta l'interpretazione da parte della Commissione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, a suo giudizio eccessivamente limitativa. Per contro il governo francese si basa su un'interpretazione estensiva, a sostegno della quale rinvia tra l'altro alla sentenza della Corte 5 ottobre 1999, Royscot e a. [11]. In breve, il governo francese afferma che l'art. 17, n. 6, secondo comma, ha il solo scopo di vietare agli Stati membri di istituire esclusioni che non esistevano ancora nella loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva. Ciò comporta che gli Stati membri possono modificare il loro diritto nazionale in materia di esclusione del diritto a detrazione, purché tali modifiche non superino i limiti posti dall'obiettivo sopra menzionato.

25. Il governo francese nella causa C-40/00 contesta l'esistenza di un nesso logico nell'analisi della Commissione laddove questa accetta l'introduzione — nel 1982 — di un diritto parziale alla detrazione. A suo avviso, seguendo il ragionamento della Commissione, potrebbe essere ammesso solo un diritto alla detrazione totale. Infatti, solo in tal caso non sussisterebbe la fattispecie dell'introduzione di disposizioni di carattere eccezionale che esistevano già al momento dell'entrata in vigore della direttiva.

26. La preoccupazione della Commissione, che l'introduzione di disposizioni nazionali come quella qui in discussione possa provocare l'adozione di misure unilaterali da parte di altri Stati membri o addirittura metta in pericolo il livello esistente di armonizzazione, non viene condivisa. Nella sentenza Lennartz [12], infatti, la Corte ha stabilito che deviazioni nella legislazione nazionale rispetto al sistema sono ammesse soltanto nei casi previsti nella direttiva.

27. Diversamente dalla Commissione, la Francia (nella sua difesa nella causa C-345/99) è dell'avviso che la giurisprudenza relativa all'art. 28, n. 3, lett. b), e cioè la sentenza Norbury Developments [13], debba essere applicata all'art. 17, n. 6, secondo comma. Agli Stati membri deve essere concessa un'alternativa tra il mantenimento di un'eccezione e la sua totale abolizione. Il ragionamento della Commissione, per cui un'alternativa del genere non è data, avrebbe come conseguenza indesiderata che gli Stati membri manterrebbero un'eccezione nella sua totalità, con effetti

11 — Causa C-305/97 (Racc. pag. I-6671).

12 — Citata nella nota 5.

13 — Citata nella nota 8.

negativi per la neutralità e l'armonizzazione dei sistemi dell'IVA.

Altri punti nella causa C-345/99

28. Nella presente causa, una delle argomentazioni principali del governo francese è che la disposizione del 1993 non crea un regime nuovo di esclusione del diritto di detrazione dell'IVA, ma dispone soltanto una modifica di un'esclusione esistente all'interno del campo di applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma. Lo scopo di tale disposizione è modificare e facilitare l'esclusione del diritto alla detrazione. Non si tratta dell'introduzione di un principio di detraibilità.

29. Il governo francese si dilunga sul contenuto e sulla finalità dell'esclusione del diritto di detrazione nella sua legislazione nazionale. Tale esclusione è basata su due criteri, ossia il carattere intrinseco dei mezzi di trasporto e la loro destinazione. L'unica conseguenza dell'uso dei mezzi di trasporto per fini di insegnamento può essere che si tragga profitto da un'eccezione all'esclusione del diritto di detrazione. I criteri a cui è subordinato l'uso di tale eccezione sono stati modificati nel 1993, senza che ciò abbia comportato una modifica della sfera di applicazione dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA.

30. Dalla tesi sostenuta dal governo francese in merito all'applicabilità dell'art. 17, n. 6, secondo comma, deriva che il governo stesso non ha più la necessità di prendere in considerazione la possibilità, menzionata dalla Commissione, di chiedere una deroga in base all'art. 27 della direttiva. Il governo francese non affronta neppure la questione dei metodi elencati dalla Commissione che permettono di tenere conto delle forme di uso professionale, come la destinazione a fini di insegnamento.

31. La Francia osserva che la Commissione già in precedenza, nel 1990, ha avviato un procedimento precontenzioso, che ha poi interrotto nel 1994. Nel 1998 quindi la Commissione ha aperto il procedimento, per i medesimi motivi.

32. Nella presente causa la Francia viene appoggiata dal Regno Unito. Il Regno Unito osserva anche che la Commissione nella causa Norbury Developments [14] su un punto importante ha assunto una posizione diversa da quella assunta nella presenta causa. Tale tesi della Commissione — riguardo all'applicazione dell'art. 28 della direttiva! — può riassumersi come segue. Chi ha il potere di fare di più (esenzione totale applicata da uno Stato membro per una determinata operazione), ha anche il potere di fare di meno (esenzione parziale per tale operazione).

14 — Citata nella nota 8. Il punto di vista del rappresentante della Commissione all'udienza viene riferito al paragrafo 18 delle conclusioni dell'avvocato generale Fennelly.

Punti ulteriori nella causa C-40/00

33. Il governo francese sottolinea che con l'esclusione del diritto di detrazione dell'IVA viene perseguito un obiettivo ambientalistico. Con il suo provvedimento il governo francese vuole dare un contributo ad un obiettivo al quale all'interno dell'ordinamento comunitario viene riconosciuto un grande valore. Il governo francese si stupisce dei dubbi sollevati dalla Commissione sull'efficacia della misura adottata. È evidente che un provvedimento come questo non può risolvere i problemi dell'ambiente, correlati alla qualità dell'atmosfera; esso fa parte di una serie di provvedimenti fiscali che devono stimolare l'acquisto e l'uso di veicoli meno inquinanti.

34. Infine il governo francese contesta l'affermazione che la Commissione non sarebbe stata informata in merito a precedenti modifiche della legislazione. A tale scopo il governo allega corrispondenza risalente agli anni 1990, 1991 e 1992 e osserva che il provvedimento del 1991, di cui la Commissione sarebbe stata informata con lettera del 6 novembre 1992, non ha provocato alcun commento da parte della Commissione. Con tale provvedimento la percentuale per cui si permetteva la detraibilità veniva diminuita dall'80% al 50%.

Giurisprudenza in merito all'art. 17 della direttiva

35. Le presenti controversie sono incentrate sull'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva. Tale interpretazione è determinata in gran parte dalla giurisprudenza della Corte in merito all'art. 17 della direttiva, e da una sentenza in cui era in discussione l'art. 28 della direttiva medesima.

36. L'art. 17 della direttiva, che regola il diritto alla detrazione dell'IVA, è stato fonte di molta giurisprudenza. Nella sua recente sentenza 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi [15], la Corte descrive ancora una volta il carattere del diritto alla detrazione all'interno del sistema comunitario dell'IVA. Secondo la Corte è un «principio fondamentale» inerente al sistema dell'IVA che la medesima si applichi previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte [16]. La Corte osserva ancora che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del sistema dell'IVA e che esso può essere limitato nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva. Infatti, qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri.

37. Nelle sue conclusioni nelle cause riunite Ampafrance e Sanofi l'avvocato generale

15 — Cause riunite C-177/99 e C-181/99 (Racc. pag. I-7013).

16 — V. punto 34 della sentenza. La Corte rinvia in esso alla sua sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punti 16 e 18).

Cosmas [17] esamina in generale il carattere dell'art. 17 della direttiva. Egli richiama alla memoria il fatto che il diritto alla detrazione dell'IVA costituisce un fondamento dell'edificio fiscale comunitario. Questo dipende direttamente dai principi fondamentali della neutralità dell'imposizione [18] e dell'uguaglianza del trattamento fiscale. Nella sua sentenza 21 settembre 1988, Commissione/Francia [19], la Corte parla in proposito della necessità di garantire la «perfetta neutralità dell'imposizione fiscale» di tutte le attività economiche. Anche l'avvocato generale Cosmas, nelle conclusioni citata, osserva ancora che le eccezioni a questo diritto alla detrazione sono ammesse solo nei casi espressamente previsti dalla direttiva.

38. Il disposto dell'art. 17, n. 6, secondo comma, va considerato come una possibilità di tal genere, accordata agli Stati membri, di introdurre eccezioni al diritto di detrazione dell'IVA. La questione che quindi si pone è come interpretare tale potere di introdurre eccezioni. In due procedimenti la Corte si è pronunciata su tale questione. Voglio riportare qui brevemente le due cause.

39. Nella sua sentenza 18 giugno 1998, Commissione/Francia [20], la Corte ha dato ragione alla Francia in un caso in cui erano state mantenute disposizioni legislative nazionali che escludevano la detraibilità dell'IVA gravante sui mezzi di trasporto costituenti lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo. Così statuendo, la Corte dava un'interpretazione estensiva all'eccezione di cui all'art. 17, n. 6, stabilendo che il potere previsto al secondo comma non si limita alle spese che non hanno un carattere strettamente professionale. La Corte si basa tra l'altro sulla genesi della direttiva. Va osservato che questa causa per una parte notevole riguardava la stessa materia della causa C-345/99, ossia la detrazione per i veicoli a motore destinati all'uso nelle scuole guida.

40. Nella sentenza Royscot e a. [21], la Corte dà un'interpretazione di tenore paragonabile. Essa statuisce infatti che l'art. 17, n. 6, permette agli Stati membri di mantenere in vigore esclusioni di carattere generale dal diritto alla detrazione dell'IVA dovuta all'acquisto di autovetture utilizzate dal soggetto passivo per le esigenze inerenti alle proprie operazioni imponibili. Tale potere degli Stati membri non è tuttavia illimitato. Non si può parlare di un potere discrezionale assoluto di escludere dal diritto alla detrazione tutti o quasi tutti i beni e i servizi e di rendere in tale modo praticamente inoperante la disciplina introdotta dalla direttiva [22].

41. Facendo appello alle due cause qui riportate, l'avvocato generale Cosmas,

17 — Paragrafi 20 e ss. delle conclusioni.

18 — L'avvocato generale Cosmas rinvia in proposito alle sentenze 14 febbraio 1985, causa 286/83, Rompelman (Racc. pag. 655); 29 febbraio 1996, causa C-110/94, Inzo (Racc. pag. I-857), e 15 gennaio 1988, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1).

19 — Causa 50/87 (Racc. pag. 4797).

20 — Citata nella nota 6.

21 — Citata nella nota 11.

22 — Nell'ordine, punti 26 e 24 della sentenza.

nelle conclusioni già menzionate, formula il parere che la Corte lascia agli Stati membri un ampio potere discrezionale [23], che viene limitato soltanto dal fatto che uno Stato membro non può rendere inoperante la disciplina dettata dalla direttiva.

42. La sentenza Royscot e a. [24] è rilevante anche per un altro aspetto. La Corte infatti si pronuncia sul carattere transitorio dell'art. 17, n. 6, secondo comma. Questa disposizione deve così essere interpretata nel senso che gli Stati membri possono mantenere in vigore le esclusioni dal diritto alla detrazione dell'IVA, sebbene il Consiglio non abbia stabilito, prima della scadenza del termine di cui al primo comma, quali spese non diano diritto alla detrazione dell'IVA [25].

43. Riassumendo, dalla giurisprudenza relativa all'art. 17 della direttiva deduco quanto segue: il diritto alla detrazione è una componente fondamentale del sistema dell'IVA, e ad esso sono ammesse eccezioni solo nell'eventualità in cui la direttiva stessa le preveda. Il sistema comporta tuttavia anche che, laddove gli Stati membri abbiano ricevuto esplicitamente una certa discrezionalità, tale discrezionalità non possa essere intesa in senso troppo limitato. Spetta al Consiglio limitare tale discrezionalità — attuando le disposizioni comunitarie previste dalla direttiva stessa.

44. Oltre alla giurisprudenza in merito all'art. 17 della direttiva, esiste un'altra sentenza relativa alla direttiva medesima che ha una rilevanza particolare per le controversie ora pendenti. Nella sentenza Norbury Developments [26], la Corte ha giudicato come segue in merito alla disciplina transitoria dell'art. 28, n. 3, lett. b), della direttiva, secondo la quale gli Stati membri possono continuare ad esentare da IVA determinate operazioni: «[Questo articolo], sebbene osti all'introduzione di ulteriori esenzioni o all'estensione della portata delle esenzioni esistenti successivamente alla data d'entrata in vigore della sesta direttiva, non osta alla riduzione di queste ultime (...)» [27]. Un giudizio diverso avrebbe la seguente conseguenza indesiderata: «Infatti, uno Stato membro potrebbe vedersi costretto a mantenere tutte le esenzioni esistenti alla data dell'attuazione della sesta direttiva, sebbene ritenga al tempo stesso possibile, adeguato e auspicabile attuare progressivamente il regime previsto da quest'ultima nel settore considerato» [28].

23 — Paragrafo 26 delle conclusioni.

24 — Citata nella nota 11.

25 — Questa constatazione è conforme alla giurisprudenza precedente della Corte, in particolare alla sua sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (Racc. pag. I-4081), a proposito del vecchio articolo 32 della direttiva 77/388, che conteneva una norma transitoria per beni usati corrispondente a quella dell'articolo 17, n. 6.

26 — Citata nella nota 8.

27 — Punto 19 della sentenza.

28 — Punto 20 della sentenza.

Il parere sulle controversie

In merito all'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma

45. Prima di giungere ad un vero e proprio parere sulle controversie, desidero sottolineare — per una migliore comprensione della causa — alcuni punti su cui le parti sono d'accordo e su cui a mio avviso le controversie non vertono.

46. Si tratta in primo luogo del dato che il potere dello Stato membro di utilizzare l'art. 17, n. 6, secondo comma, si limita all'adozione di norme nazionali che pongono limiti al diritto alla detrazione dell'IVA, in misura non superiore a quella fissata dalle norme vigenti nello Stato in questione al momento dell'entrata in vigore della direttiva.

47. Dal carattere della direttiva deriva poi che le possibilità di porre eccezioni alla detraibilità dell'IVA hanno un carattere limitativo. Nella sentenza Lennartz [29], la Corte ha statuito che il diritto alla detrazione «va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni (...). Poiché tali limitazioni devono applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva» [30].

48. Per concludere, desidero precisare in questo contesto che la presente controversia è limitata alla situazione attualmente esistente, in cui il Consiglio è inadempiente al suo obbligo di adottare disposizioni comunitarie come previsto dall'art. 17, n. 6, primo comma. Ad abundantiam, osservo a questo proposito che secondo una costante giurisprudenza della Corte [31] l'autorizzazione conferita agli Stati membri di mantenere la loro legislazione esistente in materia di esclusione del diritto di detrazione vale sinché il Consiglio abbia emanato le disposizioni di cui al citato articolo, nonostante il fatto che il termine menzionato all'art. 17, n. 6, per l'adozione delle disposizioni previste sia ormai scaduto da tempo.

49. Passo adesso l'esame vero e proprio delle controversie, che a mio avviso verte sulla questione di stabilire che ambito discrezionale l'art. 17, n. 6, secondo comma, lasci agli Stati membri.

50. Condivido l'opinione della Commissione che l'art. 17, n. 6, secondo comma,

29 — Citata nella nota 5.

30 — Punto 27 della sentenza.

31 — Confermata di recente nella causa Royscot e a. (già in precedenza citata, tra l'altro, nel paragrafo 24 delle presenti conclusioni).

della direttiva sia una disposizione che deve essere interpretata restrittivamente. Essa forma un'eccezione all'obiettivo perseguito dalla direttiva, quello di creare un sistema armonizzato di imposte sulla cifra d'affari, introducendo un'imposta sul valore aggiunto. Una componente di questo sistema è l'armonizzazione delle disposizioni relative alla detrazione. Anche nella più volte citata sentenza della Corte, Lennartz [32], rinvengo un'interpretazione restrittiva del diritto di detrazione. Questo diritto infatti deve poter essere esercitato in relazione a tutte le attività soggette a IVA, tranne alcune eccezioni espressamente previste.

51. Tutto ciò non impedisce tuttavia che ad uno Stato membro, che si avvalga di un'eccezione espressamente contemplata dalla direttiva, sia lasciato un ampio potere discrezionale, che viene limitato solo da quanto statuito dalla Corte nella sentenza Royscot e a. [33]: l'avvalersi di tale potere non deve rendere inoperante la disciplina della direttiva [34].

52. Nelle presenti controversie si tratta innanzitutto di risolvere la questione se i provvedimenti adottati dalla Francia restino nell'ambito della sfera di applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma. Solo dopo aver stabilito che un provvedimento non esula da questo ambito si può prendere in considerazione la questione se non ci sia stato un abuso nell'esercizio del potere discrezionale.

53. A mio avviso il campo di applicazione viene delimitato in due modi. Innanzi tutto il potere degli Stati membri di mantenere eccezioni in forza dell'art. 17, n. 6, secondo comma, resta circoscritto alla situazione — intesa come temporanea — in cui il Consiglio non abbia ancora emanato norme comunitarie. La direttiva presuppone che tali norme vengano emanate entro quattro anni dopo l'entrata in vigore della medesima. In secondo luogo la direttiva parla del mantenimento delle disposizioni nazionali che già esistevano al momento dell'entrata in vigore della stessa negli Stati membri.

54. Preso in considerazione nel suo complesso, quanto sopra mi porta a valutare il disposto dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva come segue. Questa disposizione è intesa come disciplina transitoria, necessaria perché al momento dell'adozione della direttiva non era ancora possibile realizzare pienamente l'obiettivo perseguito dalla stessa. Ciò può venire ascritto alla mancanza di disponibilità degli Stati membri in quel momento — mancanza di disponibilità che può comunque avere fondati motivi — a sostituire integralmente disposizioni esistenti con un regime armonizzato. La provvisorietà di tale normativa transitoria viene sottolineata dal termine di quattro anni menzionato nel primo comma dell'art. 17, n. 6. Nulla toglie a ciò il fatto

32 — Citata nella nota 5.

33 — Citata nella nota 11.

34 — V. anche paragrafo 40 delle presenti conclusioni.

che tale termine, come poi si è visto, non è stato assolutamente rispettato e che su questo punto evidentemente non è ancora possibile realizzare completamente l'obiettivo perseguito dalla direttiva.

55. Fondamentalmente le controversie vertono sul significato che deve essere attribuito al carattere temporaneo, casu quo transitorio, dell'eccezione di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma. Il dilemma è se si tratti in primo luogo di una clausola «stand still», oppure piuttosto di un'ennesima, ordinaria norma derogativa, che ha effetti diversi per i diversi Stati membri, a seconda della legislazione nazionale esistente al 1° gennaio 1979.

56. Interpreto le tesi delle parti in causa come segue. La Commissione attribuisce un ruolo primario al carattere «stand still». La norma permette che siano mantenute ancora per un certo periodo disposizioni nazionali già esistenti al momento dell'entrata in vigore della direttiva e di carattere derogatorio. Il governo francese invece si basa sul carattere di una norma derogativa. La disposizione congela la situazione che esisteva al 1° gennaio 1979 e la situazione esistente in tale momento delimita il potere discrezionale degli Stati membri. Solo una decisione del Consiglio, ai sensi del primo comma dell'art. 17, n. 6, può delimitare ulteriormente tale potere.

57. Nella sua generalità, io condivido la valutazione della Commissione che attribuisce primaria importanza al carattere «stand still» della disposizione. Come già osservato sopra, questa disposizione era necessaria perché al momento dell'adozione della direttiva non era ancora possibile realizzare pienamente l'obiettivo da questa perseguito. La sentenza della Corte Ampafrance e Sanofi [35] dà un giudizio sul fine dell'art. 17 della direttiva. In breve: il diritto alla detrazione è un principio fondamentale del sistema dell'IVA, che deve essere applicato in modo uguale in ogni Stato membro.

58. Non appena uno Stato membro abroga una disposizione nazionale derogativa — mediante le quale viene escluso il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma — tale obiettivo è raggiunto. La pressione fiscale sul settore relativo diventa in tal modo uguale in tutti gli Stati membri. Uno Stato membro non può poi in un momento successivo introdurre nuovamente la disposizione nazionale derogativa. Così facendo richiamerebbe in vita la disparità tra le legislazioni degli Stati membri, in forza di una giustificazione che, pur essendo esistita in precedenza, adesso ha cessato di esistere.

59. Voglio poi aggiungere la seguente argomentazione. Non si può indicare un motivo valido per cui in una situazione in cui la legislazione negli Stati membri (ormai) è uniforme, uno Stato membro possa fare uso di un'eccezione prevista nella direttiva e gli

35 — Citata nella nota 15.

altri Stati membri no. Il fatto che sia esistita una precedente disparità tra gli Stati membri nella fattispecie mi sembra irrilevante.

60. Su questo punto giungo alla seguente conclusione parziale. Non appena uno Stato membro ha abrogato una disposizione nazionale derogativa, questo Stato non potrà più fare appello per lo stesso ambito alla disciplina transitoria dell'art. 17, n. 6, secondo comma. È infatti ormai uscito dalla sfera di applicazione di questa disposizione. È vero però che in nessuna delle controversie in esame la situazione è così chiara, perché in nessuna delle fattispecie c'è stata un'abrogazione totale di una disposizione nazionale derogativa.

61. La questione è adesso se la disciplina provvisoria e transitoria non sia più applicabile nemmeno se uno Stato membro modifichi oppure abroghi o abbia abrogato la disposizione nazionale derogativa. Entrambe le controversie in esame riguardano una situazione del genere. Nella causa C-345/99 si tratta dell'introduzione del diritto alla detrazione, fatto però dipendere da una condizione. Nella causa C-40/00 si trattava in primo luogo di una introduzione parziale del diritto di detrazione, quindi del cambiamento della percentuale per cui è ammessa la detrazione dell'IVA, ed infine della reintroduzione dell'esclusione totale del diritto alla detrazione (il vero oggetto della controversia).

62. La Commissione, come è noto, ha optato per la tesi che uno Stato membro, quando introduce un diritto alla detrazione parziale o condizionata, si sottrae alla sfera di applicazione dell'art. 17, n. 6.

63. Orbene, sono del parere che questa posizione non possa trovare fondamento nel testo della disposizione né nella giurisprudenza rilevante. Il carattere di una clausola «stand still», a mio avviso, non rende a priori impossibile che, laddove gli Stati membri abbiano la scelta tra il mantenere un'eccezione o abrogarla, possano anche decidere di abrogare tale eccezione parzialmente o gradualmente. Chi può fare di più, generalmente può fare anche di meno.

64. Rinvio a questo proposito alla sentenza della Corte Norbury Developments [36], in cui la Corte fece presente l'importanza del fatto che — nella prospettiva dell'obiettivo perseguito dalla direttiva — uno Stato membro abbia la possibilità di applicare la direttiva in materia in maniera progressiva. L'argomentazione della Commissione, che questo ragionamento — che è stato seguito relativamente all'art. 28 della direttiva — non varrebbe per l'art. 17 della direttiva stessa, non mi convince. Entrambi gli articoli riguardano una disciplina transitoria, necessaria perché era evidente che una completa armonizzazione non era ancora possibile.

65. A mio giudizio tuttavia la situazione è completamente diversa se uno Stato mem-

36 — Citata nella nota 8.

bro ricomincia ad applicare in modo più ampio un'eccezione il cui uso ad un certo momento era stato limitato da una disposizione di legge. Mi riferisco al provvedimento francese in questione nella causa C-40/00. Qui il diritto parziale alla detrazione venne sostituito da una totale esclusione. A mio avviso il carattere «stand still» dell'art. 17, n. 6, secondo comma, comporta che per la parte per cui il diritto alla detrazione era stato abolito è venuto a cadere il potere di deroga. Per quella parte non si può più parlare di mantenere un'esclusione. La Francia si trova ormai al di fuori dell'ambito di applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma.

66. Inoltre, con riguardo alla causa C-40/00 ritengo rilevante il fatto che la modifica della legislazione francese attualmente qui in discussione non avvicina l'obiettivo perseguito dalla direttiva — la creazione di un sistema armonizzato di imposte sulla cifra d'affari, introducendo un'imposta sul valore aggiunto — ma lo allontana. Un provvedimento come quello qui in discussione, con cui viene diminuito il livello di armonizzazione, è in contrasto con lo scopo e il contenuto della direttiva. Voglio richiamare alla memoria che un'argomentazione importante a favore dell'abolizione graduale o parziale di un'eccezione era che chi può fare di più in generale può anche fare di meno. Orbene, nella fattispecie questa argomentazione non vale.

67. La situazione è diversa nella causa C-345/99. Da quanto sopra esposto a mio avviso deriva che l'abolizione condizionata dell'eccezione nazionale ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma. Arrivo allora alla questione se la Francia sia rimasta nell'ambito del potere discrezionale riconosciutole dal diritto comunitario.

68. Mi baso adesso sulle sentenze della Corte 18 giugno 1998, Commissione/Francia, e 5 ottobre 1999, Royscot e a. [37]. In tali sentenze la Corte riconosce agli Stati membri che fanno uso di un'eccezione al diritto di detrazione dell'IVA un ragionevole potere discrezionale, il cui uso può anche implicare che ad un certo momento gli Stati membri decidano di non applicare più in parte l'eccezione. In ogni caso questo potere, come statuisce la seconda sentenza citata, non è illimitato e l'uso del medesimo non può rendere inoperante la disciplina della direttiva. Questo si può affermare solo se un provvedimento invece di avvicinare l'obiettivo perseguito dalla direttiva lo allontana.

69. La Commissione osserva ancora che i provvedimenti francesi potrebbero provocare l'adozione di provvedimenti di simile tenore presso gli altri Stati membri, che favorirebbero distorsioni della concorrenza e renderebbero più difficile l'adozione di misure di armonizzazione comunitarie, oppure metterebbero in pericolo il livello di armonizzazione raggiunto. Mi unisco al

37 — Citata nelle note 6 e, rispettivamente, 11.

governo francese nel respingere questa preoccupazione della Commissione, considerata la portata limitata del potere di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma.

70. Riassumendo, pervengo al seguente parere:

— uno Stato membro che abroga una disposizione eccezionale si sottrae all'ambito di applicazione dell'art. 17, n. 6;

— uno Stato membro può abolire parzialmente una disposizione eccezionale (causa C-345/99), purchè così facendo non renda inoperante la disciplina;

— in tal caso lo Stato, per la parte abrogata, si sottrae alla sfera di applicazione dell'art. 17, n. 6;

— in tal caso lo Stato non può più reintrodurre più tardi un'eccezione, facendo appello all'art. 17, n. 6 (causa C-40/00).

71. In breve, la mia analisi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, porta alla conclusione provvisoria che il provvedimento in discussione nella causa C-345/99 è ammesso dalla direttiva, mentre ciò non vale per il provvedimento che forma oggetto della controversia nella causa C-40/00.

Altri punti nella causa C-345/99

72. Le ulteriori censure della Commissione partono dal presupposto che il provvedimento francese debba essere giudicato alla luce dell'art. 17, n. 2, della direttiva. Come risulta da quanto sopra, giudico sbagliato questo presupposto. Il provvedimento va invece valutato avvalendosi del criterio di cui alla sentenza Royscot e a. [38] secondo cui il provvedimento non deve svuotare di significato la normativa della direttiva.

73. A mio giudizio è evidente che nella fattispecie non si può affatto affermare che la disciplina è resa inoperante. Rileva a tal fine la spiegazione del governo francese sul sistema vigente. Il requisito dell'uso esclusivo per l'insegnamento della guida non è nulla più che una limitazione della categoria di mezzi di trasporto che possono utilizzare tale detrazione. Con ciò la Fran-

38 — Citata nella nota 11.

cia non fa altro che abolire un'eccezione per una determinata categoria di veicoli, mantenendola in vigore per altri veicoli.

74. Anche dopo aver preso in considerazione queste ulteriori censure, concludo in conformità con la mia conclusione provvisoria.

Altri punti nella causa C-40/00

75. Ad abundantiam, ricordo che il legislatore francese già in precedenza — nel periodo precedente al 1991 [39] - aveva preso provvedimenti che hanno determinato una progressiva diminuzione della percentuale relativa all'esclusione della detrazione dell'IVA. Dato che tali provvedimenti non formano oggetto della controversia presente, mi limito a constatare che provvedimenti del genere hanno lo scopo, o se non altro l'effetto, di avvicinare l'obiettivo perseguito dalla direttiva. In questo essi differiscono sostanzialmente dal provvedimento attualmente in discussione.

76. Il governo francese pone l'accento sull'obiettivo perseguito dal provvedimento, ossia la protezione dell'ambiente. A ragione il governo francese afferma che anche nell'ordinamento comunitario si attribuisce grande valore alla protezione dell'ambiente. Ciò non esclude tuttavia che i provvedimenti nazionali volti alla protezione dell'ambiente non devono essere in contrasto con gli strumenti del diritto comunitario, come nella fattispecie l'art. 17, n. 6, della direttiva. A tal fine non considero decisiva la questione se il provvedimento nazionale possa anche essere efficace per la protezione dell'ambiente.

77. Ad abundantiam, osservo ancora quanto segue. La Commissione dubita che il provvedimento — data la sua portata limitata — *possa* realmente dare un contributo alla difesa dell'ambiente. In risposta a ciò il governo francese fa notare che il provvedimento non è isolato, ma fa parte di un insieme di misure con cui si cerca di affrontare il problema dell'inquinamento atmosferico. Secondo me, il punto fondamentale è che un approccio come quello scelto dalla Francia — affrontare un problema ambientale con un insieme di provvedimenti — non sembra a priori di dubbio effetto. Non riesco proprio a seguire il ragionamento della Commissione in questo senso. Non sono però nemmeno convinto di quanto asserito dal governo francese. Sebbene io condivida in linea di massima il punto di vista della Francia - che un insieme di provvedimenti possa costituire uno strumento adatto a risolvere un problema ambientale — non posso dire che il governo francese abbia dimostrato che il provvedimento sulla detrazione dell'IVA in discussione abbia un ruolo indispensabile in questo insieme di provvedimenti.

39 — In quell'anno, come prima ricordato, la percentuale relativa alla detraibilità dell'IVA è stata nuovamente abbassata, dall'80% al 50%.

78. Un ultimo punto in discussione riguarda l'inerzia della Commissione in una situazione precedente, ossia a seguito della modifica della legge fiscale francese del 1991, in forza della quale la percentuale per cui è ammessa la detrazione è stata abbassata dall'80% al 50%. Come la Commissione a ragione fa notare, questo punto viene risolto dalla giurisprudenza costante della Corte nel senso che la Commissione è libera di scegliere il momento in cui censurare formalmente uno Stato membro. Nelle circostanze attuali l'asserita inerzia della Commissione non può mai consentire al governo francese di vantare un legittimo affidamento circa la conformità del suo comportamento con il diritto comunitario. Tutto ciò non toglie tuttavia che dai documenti sembra doversi desumere che il governo francese ha informato la Commissione sui provvedimenti precedenti.

79. Anche dopo aver preso in considerazione le ulteriori censure, ribadisco la mia conclusione provvisoria.

Conclusione

80. Alla luce dei fatti e delle circostanze sopra riferiti, suggerisco alla Corte di deliberare come segue.

Riguardo alla causa C-345/99:

«a) rigettare il ricorso;

b) condannare la Commissione alle spese processuali, ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura».

Riguardo alla causa C-40/00:

«a) dichiarare che la Repubblica francese, avendo reintrodotto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, un sistema in cui viene escluso dalla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto il gasolio utilizzato come carburante per i veicoli, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti a norma dell'art. 17, nn. 2 e 6, della direttiva 77/388/CEE;

b) condannare la Repubblica francese alle spese del processo, a norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura».