SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 ottobre 2005 *

Nella causa C-243/03,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 6 giugno 2003,

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

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dal sig. G. de Bergues e dalla sig.ra C. Jurgensen-Mercier, in qualità di agenti,

convenuta,

* Lingua processuale: il francese.

sostenuta da:

Regno di Spagna, rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad, in qualità di agente,

interveniente,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosaś, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relatore), J. Malenovský e U. Lõhmus, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 marzo 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il ricorso in oggetto la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica francese, introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») afferente

all'acquisto di beni strumentali in quanto sono stati finanziati mediante sovvenzioni, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17 e 19 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

2 L'art. 2, secondo comma, della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), come modificata dalla sesta direttiva (in prosieguo: la «prima direttiva»), dispone che, «[a] ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'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».

3 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone che la base imponibile è costituita:

«per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

4 L'art. 17, n. 2, lett. a), della detta direttiva, nella sua redazione risultante dall'art. 28 septies della medesima, prevede che, «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 (...) 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».

5 Il n. 5 del medesimo articolo precisa quanto segue:

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

(...)».

6 L'art. 19, n. 1, della sesta direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di deduzione» è così formulato:

«Il prorata di deduzione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

— al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,

— al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

(...)».

La normativa nazionale

7 L'art. 271 del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI») dispone:

«I. 1. L'imposta sul valore aggiunto che ha gravato sugli elementi del prezzo di un'operazione imponibile può essere dedotta dall'imposta sul valore aggiunto applicabile a tale operazione.

(...)

II. 1. Qualora i beni e servizi siano impiegati per operazioni soggette ad imposta, e a condizione che tali operazioni diano diritto alla deduzione, l'imposta che il soggetto passivo può dedurre è [in particolare]:

a) quella che figura sulle fatture d'acquisto che gli vengono fornite dai suoi venditori, a condizione che questi fossero legalmente autorizzati a farla figurare nelle dette fatture;

(...)».

8 L'art. 212 dell'allegato II del CGI, come risulta dall'art. 2 del decreto 3 giugno 1994, n. 452 (JORF del 5 giugno 1994, pag. 8143), prevede quanto segue:

«1. I debitori che, nell'ambito delle loro attività rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, non realizzano esclusivamente operazioni che danno diritto a deduzione possono dedurre una frazione dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato sui beni che costituiscono immobilizzazioni impiegate per effettuare tali attività.

Tale frazione è pari all'importo dell'imposta detraibile ottenuto in seguito all'applicazione, eventualmente, delle disposizioni dell'art. 207 bis, moltiplicato per il rapporto esistente tra:

a) al numeratore, l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione incluse le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di tali operazioni;

b) al denominatore, l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione, e di tutte le sovvenzioni, incluse quelle non direttamente collegate al prezzo di tali operazioni.

(...)».

9 La circolare 8 settembre 1994 del service de la législation fiscale (servizio di legislazione fiscale) (Bulletin officiel des impôts del 22 settembre 1994, numero speciale 3 CA-94; in prosieguo: la «circolare 8 settembre 1994») precisa, al suo libro 2, relativo alle regole del diritto alla deduzione quanto segue:

«150. Nozione di sovvenzione all'investimento.

Si tratta di sovvenzioni non imponibili che, alla data del versamento, vengono concesse per finanziare un bene d'investimento determinato.

(...)

151. Regole applicabili alle sovvenzioni all'investimento.

L'imposta afferente agli investimenti finanziati mediante sovvenzione può infatti essere dedotta alle normali condizioni se il contribuente trasferisce nel prezzo delle

proprie operazioni gli importi degli ammortamenti dei beni finanziati in tutto o in parte con tale sovvenzione.

Qualora risulti che la condizione della ripercussione degli ammortamenti di tali beni sul prezzo non è soddisfatta, l'IVA relativa ai beni in questione non può essere dedotta per la quota dell'importo finanziato mediante la sovvenzione all'investimento.

Esempio:

Un bene strumentale il cui prezzo d'acquisto ammonta a FRF 1 186 000 (TTC), IVA FRF 186 000, è finanziato in parte (20 %) mediante una sovvenzione all'investimento di un importo di FRF 237 200.

Il debitore non ha traslato sul prezzo di tali operazioni imponibili la parte dell'ammortamento del bene che corrisponde alla parte finanziata dalla sovvenzione all'investimento. Di conseguenza, l'imposta che grava sul bene (FRF 186 000) potrà essere dedotta solo per un importo di: FRF 186 000 x 80 % = FRF 148 800.

Il debitore applica, eventualmente e alle normali condizioni, la percentuale di deduzione dell'impresa all'imposta così calcolata».

Procedimento precontenzioso

10 A seguito di una denuncia, il 23 aprile 2001 la Commissione notificava al governo francese una lettera di diffida in cui contestava alla Repubblica francese di violare gli artt. 17, nn. 2 e 5, e 19 della sesta direttiva, da una parte, applicando un prorata di deduzione dell'IVA a tutti i soggetti passivi, compresi quelli che non effettuano operazioni soggette ad imposta, che danno diritto a deduzione (in prosieguo: i «soggetti passivi completi») e, dall'altra, limitando, con il regime di sovvenzioni all'investimento, il diritto a deduzione a condizioni non previste dalla detta direttiva.

11 Non avendo ricevuto alcuna risposta a tale lettera di diffida entro il termine impartito, il 20 dicembre 2001 la Commissione adottava un parere motivato con il quale invitava tale Stato membro a prendere le misure necessarie per conformarvisi entro un termine di due mesi a decorrere dal suo ricevimento.

12 Con lettera 7 gennaio 2002 il governo francese precisava in particolare, in risposta alla lettera di diffida della Commissione, che il prorata di deduzione si applicava solo ai soggetti passivi che effettuano sia operazioni soggette ad imposta sia operazioni esenti da IVA (in prosieguo: i «soggetti passivi misti») e non ai soggetti passivi completi.

13 Il 26 giugno 2002 la Commissione adottava un parere motivato complementare, in cui abbandonava la prima censura, relativa all'applicazione di un prorata di deduzione ai soggetti passivi completi, e riproponeva la seconda, relativa alla limitazione del diritto a deduzione dell'IVA che grava sui beni finanziati con sovvenzioni.

14 La Commissione, non soddisfatta della risposta fornita dal governo francese a tale parere motivato complementare, ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

15 La Commissione contesta al governo francese di avere introdotto, ai punti 150 e 151 della circolare 8 settembre 1994, una limitazione del diritto a deduzione dell'IVA non prevista dalla sesta direttiva, che non può essere giustificata nemmeno in base all'art. 2 della prima direttiva.

16 A tale riguardo, la Commissione rileva che, per quanto riguarda i soggetti passivi misti, in virtù della sesta direttiva, la deduzione dell'IVA è limitata al valore delle operazioni che danno diritto a deduzione, o applicando un prorata globale all'impresa come indicato all'art. 19, n. 1, della medesima direttiva, oppure, eventualmente, qualora lo Stato membro lo desideri segnatamente per evitare abusi, impiegando uno dei metodi indicati all'art. 17, n. 5, terzo comma, della detta direttiva (prorata distinti per diversi settori di attività dell'impresa o destinazione diretta di un bene ad un'attività precisa). Quando uno Stato membro applica un prorata di deduzione, nessuna disposizione della sesta direttiva consentirebbe, prima di tale applicazione, di diminuire la base imponibile dell'IVA a cui si applica tale prorata basandosi sull'origine dei fondi utilizzati per acquistare un bene, o sulla modalità di calcolo del prezzo delle operazioni soggette ad imposta effettuate dal soggetto passivo interessato.

17 Per quanto riguarda i soggetti passivi completi, nessuna disposizione della sesta direttiva consentirebbe di assoggettare la deduzione dell'IVA relativa ai beni strumentali ad una limitazione connessa all'origine dei fondi che hanno permesso di acquistare tali beni o alle modalità di calcolo del prezzo delle operazioni effettuate.

18 Quanto alle sovvenzioni ricevute da un soggetto passivo, ad esclusione dei suoi artt. 11, parte A, n. l, lett. a), e 19, la sesta direttiva non prevederebbe affatto la presa in considerazione di sovvenzioni nella liquidazione dell'IVA dovuta dai soggetti passivi. Orbene, secondo costante giurisprudenza le limitazioni del diritto a deduzione sono ammesse solo nei casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (v. sentenze 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punti 16 e 17, e 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883).

19 Quanto all'art. 2, secondo comma, della prima direttiva, la Commissione fa valere che unico contenuto di tale disposizione è l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

20 Il governo francese osserva che le disposizioni relative alle sovvenzioni all'investimento, in particolare la condizione legata all'ammortamento del bene, costituiscono solo l'attuazione delle condizioni generali del diritto a deduzione poste dall'art. 2, secondo comma, della prima direttiva e coordinate dalle disposizioni dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

21 Dal combinato disposto di tali due articoli deriverebbe infatti che il diritto alla deduzione viene esercitato quando un bene è utilizzato per la realizzazione delle attività che danno diritto a deduzione e quando il prezzo delle operazioni effettuate a valle soggette all'IVA include il costo di tale bene, indipendentemente se esso sia finanziato da una sovvenzione all'investimento o da qualsiasi altra risorsa del soggetto passivo.

22 Infatti, secondo il governo francese, dalla giurisprudenza della Corte emerge che può essere dedotto solo l'importo dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo di un'operazione soggetta ad imposta e che, per avere diritto alla deduzione, le spese sostenute da un soggetto passivo devono avere un nesso diretto e immediato con un'operazione soggetta all'IVA o con un'operazione analoga (v., in particolare, sentenze 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409, punto 10, e 27 settembre 2001, causa C-16/00, Cibo Participations, Racc. pag. I-6663, punti 31-33).

23 Il governo francese precisa anche che l'uso della facoltà offerta dall'art. 19, n. 1, della sesta direttiva di inserire le sovvenzioni all'investimento nel denominatore del prorata di deduzione avrebbe la conseguenza di restringere l'esercizio del diritto a deduzione per tutte le spese sostenute dal soggetto passivo, mentre, necessariamente, l'attribuzione di tali sovvenzioni ha carattere specifico.

24 Inoltre, l'uso della detta facoltà, che riguarderebbe solo i soggetti passivi misti, potrebbe così causare rilevanti distorsioni della concorrenza tra questi e i soggetti passivi completi.

25 Il governo francese aggiunge che la condizione relativa alla traslazione del costo delle spese sostenute dal soggetto passivo sul prezzo delle operazioni soggette all'IVA consente di evitare a beneficiari di sovvenzioni non imponibili di sviare abusivamente a loro vantaggio il meccanismo di deduzione di tale imposta. A tale riguardo, il detto governo rileva in particolare che tale meccanismo, in quanto riguarda beni d'investimento finanziati con sovvenzioni all'investimento, può essere applicato in modo tale che l'IVA detraibile a monte sia superiore all'IVA percepita a valle.

26 Il governo spagnolo fa valere che la limitazione diretta del diritto a deduzione dell'IVA assolta per l'acquisto di beni d'investimento finanziati con sovvenzioni

costituisce un'applicazione concreta dei principi sottesi all'inclusione, in virtù dell'art. 19, n. 1, della sesta direttiva, nel denominatore del prorata di deduzione delle sovvenzioni che non fanno parte della base imponibile conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della detta direttiva. Tale limitazione sarebbe quindi compatibile con il diritto comunitario e sarebbe giustificata dalle disposizioni della sesta direttiva.

27 Tale governo sostiene anche che gli Stati membri possono applicare l'art. 19 della sesta direttiva indipendentemente dall'art. 17, n. 5, della medesima e che, pertanto, possono applicare tale disposizione non solo ai soggetti passivi misti, ma a tutti i soggetti passivi.

Giudizio della Corte

28 Va ricordato che, secondo costante giurisprudenza, il diritto alla deduzione previsto dagli artt. 17 e segg. della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le tasse che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto a deduzione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenze Commissione/Francia, cit., punti 15-17; BP Soupergaz, cit., punto 18, e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 42).

29 A tale riguardo l'art. 17, n. 1, della detta direttiva prevede che il diritto a deduzione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile e il n. 2 di tale articolo autorizza il

soggetto passivo, nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'IVA 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.

30 Per quanto riguarda i soggetti passivi misti, dall'art. 17, n. 5, primo e secondo comma, della sesta direttiva risulta che il diritto alla deduzione è calcolato secondo un prorata determinato conformemente all'art. 19 di questa medesima direttiva. Il detto art. 17, n. 5, terzo comma, autorizza tuttavia gli Stati membri a prevedere uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla deduzione elencati in tale comma, vale a dire, in particolare, la determinazione di un prorata distinto per ogni settore d'attività o la deduzione conseguente alla destinazione di tutti o di parte dei beni e servizi ad un'attività precisa.

31 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva prevede che le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi sono imponibili allo stesso titolo di questi. Per quanto riguarda le sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo, comprese quelle in questione nella fattispecie, l'art. 19, n. 1, della medesima direttiva prevede che gli Stati membri possono includerle nel denominatore del calcolo del prorata applicabile quando un soggetto passivo effettui contemporaneamente operazioni che danno diritto alla deduzione e operazioni esenti.

32 Come la Commissione ha correttamente ricordato, ad esclusione di tali due disposizioni, la sesta direttiva non prevede affatto la presa in considerazione delle sovvenzioni nel calcolo dell'IVA.

33 Orbene, va constatato che le disposizioni nazionali in questione assoggettano il diritto a deduzione dell'IVA, quando l'acquisto del bene interessato sia finanziato da una sovvenzione, alla condizione che gli ammortamenti di tale bene vengano traslati

sul prezzo delle operazioni effettuate dal soggetto passivo, condizione che non è prevista dalla sesta direttiva e che costituisce, di conseguenza, una limitazione del diritto a deduzione non consentita da questa.

34 A tale riguardo, da una parte, si deve disattendere l'argomento del governo francese relativo all'art. 2, secondo comma, della prima direttiva. Infatti, quest'ultima disposizione, che si limita ad enunciare il principio del diritto a deduzione, il cui regime è oggetto delle disposizioni della sesta direttiva ad esso dedicate, non può servire come fondamento per una limitazione del diritto a deduzione non prevista dalle dette disposizioni (v. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 23).

35 D'altra parte, va precisato che, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la sesta direttiva anche se la considerano perfettibile. Infatti, dalla sentenza 8 novembre 2001, causa C-338/98, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-8265, punti 55 e 56), emerge che, anche qualora l'interpretazione proposta da taluni Stati membri consentisse di migliorare l'osservanza di talune finalità perseguite dalla sesta direttiva, quali la neutralità dell'imposta, gli Stati membri non possono discostarsi dalle disposizioni espressamente previste da questa.

36 Per quanto riguarda gli argomenti del Regno di Spagna, relativi all'art. 19 della sesta direttiva, va constatato, da una parte, che tale disposizione è applicabile solo ai soggetti passivi misti e, dall'altra, che essa si applica solo alle situazioni da essa previste (v. sentenza pronunciata in data odierna, causa C-204/03, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-8389, punti 24 e 25).

37 Va quindi dichiarato che la Repubblica francese, introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'IVA afferente all'acquisto di beni strumentali in quanto sono stati finanziati mediante sovvenzioni, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17 e 19 della sesta direttiva.

Sulle spese

38 Ai sensi 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 francese, rimasta soccombente, va condannata alle spese. In applicazione del n. 4, primo comma, del medesimo articolo, il Regno di Spagna, che è intervenuto nella presente controversia, sopporta le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica francese, introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto afferente all'acquisto di beni strumentali in quanto sono stati finanziati mediante sovvenzioni, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17 e 19 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE.**

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

3) **Il Regno di Spagna sopporterà le proprie spese.**

Firme