

61985J0415

SENTENZA DELLA CORTE DEL 21 GIUGNO 1988. - COMMISSIONE DELLE
COMUNITA'EUROPEE CONTRO IRLANDA. - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO -
IMPOSIZIONE AD ALIQUOTA ZERO. - CAUSA 415/85.

raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 03097

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

1 . Ricorso per inadempimento - Natura obiettiva - Presa in considerazione degli scopi perseguiti dalla Commissione - Esclusione

(Trattato CEE, art . 169)

2 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Aliquote ridotte ed esenzioni conservate in vigore, in via transitoria, per "ragioni d'interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali" - Nozione

(Direttive del Consiglio 67/228/CEE, art . 17, ultimo trattino, e 77/388/CEE, art . 28, n . 2)

Massima

1 . Il ricorso per inadempimento di uno stato, proposto a norma dell' art . 169 del trattato, dalla Commissione e di cui questa valuta da sola l'opportunità, ha natura obiettiva . Nell' equilibrio istituzionale

stabilito dal trattato, non spetta alla Corte accertare quali siano gli scopi perseguiti da detto ricorso . Le spetta invece l' accertare se l' inadempimento sussista .

2 . La determinazione delle "ragioni d'interesse sociale ben definite", per le quali, a norma dell' art . 17, ultimo trattino, della seconda direttiva e dell' art . 28, n . 2, della sesta direttiva, possono essere conservate in vigore, in via transitoria, determinate aliquote ridotte ed esenzioni dall' imposta sul valore aggiunto, dipende in linea di principio dalle scelte politiche degli Stati membri e

non può dar luogo a controllo comunitario se non nel caso in cui, in seguito a snaturamento di questa nozione, si risolva in provvedimenti esorbitanti, per i loro effetti e per i loro veri scopi, da tale contesto .

Dato che, nel sistema generale dell' imposta sul valore aggiunto, il consumatore finale è il soggetto che acquista un bene o un servizio per uso personale, che esclude un' attività economica e, come tale, sopporta l' imposta, la seconda condizione alla quale le disposizioni sopra menzionate subordinano la conservazione in vigore di talune aliquote ridotte ed esenzioni, cioè che questi vantaggi siano stabiliti "a favore dei consumatori finali", tenuto conto dello scopo sociale dell' art . 17, deve intendersi nel senso che il beneficiario non deve usare i beni o servizi esentati nell' ambito di un' attività economica . Vanno del pari considerate a favore dei consumatori finali così definiti le prestazioni effettuate ad uno stadio a monte abbastanza vicino ai consumatori perché possano fruirne .

Parti

Nella causa 415/85,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico D.R . Gilmour, in qualità d' agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig . G . Kremlis, membro del servizio giuridico della Commissione, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Irlanda, rappresentata da L.J . Dockery, Chief State Solicitor, in qualità d' agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso l' ambasciata d' Irlanda, 28, route d' Arlon,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso mirante a far dichiarare che, applicando un sistema di aliquota zero dell' IVA a taluni gruppi di beni e di servizi, l' Irlanda è venuta meno agli obblighi imposti dall' art . 28, n . 2, 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 d' affari - sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1),

LA CORTE,

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, G . Bosco, O . Due, J.C . Moitinho de Almeida e G.C . Rodríguez Iglesias, presidenti di sezione, T . Koopmans, U . Everling, K . Bahlmann, Y . Galmot, C . Kakouris, R . Joliet, T.F . O' Higgins e F . Schockweiler, giudici,

avvocato generale : M . Darmon

cancelliere : sig . H.A . Ruehl, amministratore principale

vista la relazione d' udienza e a seguito della trattazione orale del 15 settembre 1987,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 2 dicembre 1987,

ha pronunciato la seguente

Motivazione della sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 13 dicembre 1985, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell' art . 169 del trattato CEE, un ricorso mirante a far dichiarare che, mantenendo in vigore l' applicazione dell' aliquota zero dell' imposta sul valore aggiunto a taluni gruppi di beni e di servizi, l' Irlanda ha infranto la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1) (in prosieguo : la "sesta direttiva "), e pertanto è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE .

2 L' art . 28 della sesta direttiva contiene disposizioni transitorie che consentono il graduale adeguamento delle normative nazionali in determinati settori . Esso così dispone, nel n . 2 :

"Le aliquote ridotte e le esenzioni con rimborso delle imposte pagate allo stadio anteriore, esistenti al 31 dicembre 1975 e conformi ai criteri di cui all' ultimo trattino dell' art . 17 della seconda direttiva del Consiglio dell' 11 aprile 1967, possono essere mantenute sino ad una data che sarà adottata all' unanimità dal Consiglio su proposta della Commissione, ma che non potrà essere posteriore alla soppressione delle imposizioni all' importazione e degli sgravi all' esportazione per gli scambi tra gli Stati membri . Gli Stati membri adottano le disposizioni necessarie per assicurare la dichiarazione da parte dei soggetti passivi dei dati necessari alla determinazione delle risorse proprie relative a tali operazioni esentate .

Ogni cinque anni il Consiglio procede, sulla base di una relazione della Commissione, ad un riesame delle aliquote ridotte e delle esenzioni sopra indicate, e, se del caso adotta all' unanimità, su proposta della Commissione, le misure necessarie per garantirne la soppressione progressiva " .

3 L' art . 17, ultimo trattino, della direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Struttura e modalità d' applicazione del sistema comune d' imposta sul valore aggiunto (GU 71 del 14.4.1967, pag . 1303) (in prosieguo : seconda direttiva), al quale l' art . 28 della sesta direttiva rinvia, stabilisce che gli Stati membri hanno la facoltà :

"- di prevedere, sino al momento della soppressione dell' imposizione all' importazione e della detassazione all' esportazione negli scambi fra gli Stati membri, per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali, aliquote ridotte o anche esenzioni con eventuale rimborso delle imposte pagate allo stadio antecedente, nella misura in cui l' incidenza globale di queste misure non supera quella delle agevolazioni applicate nell' attuale regime " .

4 Basandosi sull' art . 28, n . 2, della sesta direttiva l' Irlanda manteneva in vigore un sistema detto dell' "aliquota zero " . La normativa irlandese in questa materia figura nel "Value Added Tax Act" del 1972, come modificato in particolare dal "Finance Act" del 1985 .

5 La Commissione, considerando che talune esenzioni con aliquota zero contemplate dalla normativa irlandese non soddisfacevano le condizioni stabilite dall' art . 17, ultimo trattino, della seconda direttiva, inviava al governo irlandese il 19 ottobre 1981 una lettera di diffida, a norma dell' art . 169, 1° comma, del trattato CEE .

6 Poiché detto governo non ammetteva l' inadempimento addebitatogli, la Commissione emetteva il 4 settembre 1984 un parere motivato . Dato che il governo irlandese non ha dato alcun seguito a

detto parere, la Commissione ha proposto il ricorso in esame .

7 Per una più ampia esposizione degli antefatti della causa, dello svolgimento del procedimento e dei mezzi e degli argomenti delle parti, si rinvia alla relazione d'udienza . Detti elementi del fascicolo sono menzionati in prosieguo solo se necessario al ragionamento della Corte .

Sulla competenza della Corte

8 L' Irlanda sostiene che a base del ricorso della Commissione vi è un motivo politico che, in quanto tale, non può costituire la base del procedimento per inadempimento ai sensi dell' art . 169 del trattato CEE . Il ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione mirerebbe in realtà a conseguire in via giudiziaria uno scopo che potrebbe essere raggiunto soltanto con un provvedimento del legislatore comunitario . Dalla replica della Commissione emergerebbe infatti che con il ricorso essa mira ad eludere i dettami procedurali di cui all' art . 28 della sesta direttiva, a tenore del quale spetta al Consiglio decidere, con deliberazione all' unanimità, l' abolizione delle esenzioni contemplate dallo stesso articolo . L' Irlanda assume pertanto che non spetta alla Corte "sostituire la sua azione ai procedimenti generali stabiliti dall' art . 28 della sesta direttiva, né sostituire un obbligo immediato imposto ad uno Stato membro all' armonizzazione graduale contemplata dallo stesso articolo ".

9 Questo argomento non può essere accolto . Si deve rilevare che, nell' equilibrio istituzionale stabilito dal trattato, non spetta alla Corte esaminare quali siano gli scopi perseguiti con il ricorso per inadempimento proposto in forza dell' art . 169 del trattato . Ad essa spetta, per contro, accertare se l' inadempimento addebitato sussista o no . Come la Corte ha affermato nella sentenza 10 dicembre 1968 (causa 7/68, Commissione / Repubblica italiana, Racc . pag . 562), il ricorso per inadempimento ha natura oggettiva e spetta soltanto alla Commissione giudicare se sia opportuno proporlo .

Nel merito

10 Si deve innanzitutto rilevare che la Commissione non contesta in via di principio il sistema dell' aliquota zero, che essa considera sostanzialmente equivalente a quello delle esenzioni contemplate dall' art . 28 della sesta direttiva, come aveva già espressamente ammesso nella proposta di sesta direttiva presentata al Consiglio il 29 giugno 1973 . Sostiene però che i presupposti di cui all' art . 17, ultimo trattino, della seconda direttiva - a tenore del quale possono essere stabilite esenzioni, solo per "ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali" - non sussistono nel caso dei seguenti gruppi di beni e di servizi di cui al Finance Act del 1985 :

"vii) alimenti per animali, esclusi gli alimenti confezionati, venduti o altrimenti designati come alimenti per cani, gatti, uccelli da gabbia o altri animali domestici;

viii) concimi (ai sensi del "Fertilisers, Feeding Stuffs and Mineral Mixtures Act" del 1955), forniti in partite non inferiori ai 10 kg . e la cui vendita o la cui fabbricazione per la vendita non siano vietate dall' art . 4 o dall' art . 6 di detta legge;

xiv) medicinali del tipo usato per la somministrazione per via orale agli animali, esclusi i medicinali confezionati, venduti o altrimenti designati come medicinali per cani, gatti, uccelli da gabbia o altri animali domestici;

xv) semi, piante, alberi, spore, bulbi, tuberi, radici tuberose, sorbe, zampe e rizomi di tipo destinato alla semina per la produzione di alimenti;

xx) a) elettricità .

Per quanto riguarda quest' ultimo prodotto (xx) la censura formulata non si estende però alle forniture erogate ai consumatori finali ".

11 L' Irlanda contesta il punto di vista della Commissione, sostenendo, in primo luogo, che quest' ultima interpreta troppo restrittivamente l' art . 28, n . 2, della sesta direttiva e l' art . 17, ultimo trattino, della seconda direttiva e, in secondo luogo, che le agevolazioni di cui trattasi devono essere considerate legittime alla luce degli artt . 27 e 25 della sesta direttiva .

12 Stando così le cose, si deve innanzitutto stabilire se nel caso dell' applicazione dell' aliquota zero ai beni e ai servizi controversi sussistano i presupposti stabiliti dalle suddette disposizioni e, inoltre, se gli argomenti svolti dal governo irlandese riguardanti gli artt . 27 e 25 della sesta direttiva consentano il mantenimento in vigore dell' aliquota zero sui beni e sui servizi suddetti .

Sulla nozione "ragioni di interesse sociale ben definite"

13 Per quanto attiene al primo presupposto, vale a dire la sussistenza di ragioni d' interesse sociale ben definite, le parti concordano nel riconoscere che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale quanto alla determinazione della loro politica sociale . Tuttavia esse ammettono che detto potere può essere soggetto a controllo comunitario .

14 In particolare, la Commissione, dopo aver precisato che per ragioni di interesse sociale essa intende dei provvedimenti adottati in primo luogo per scopi sociali generali e non principalmente per motivi industriali, settoriali o fiscali, ammette di non poter contestare i provvedimenti adottati nell' ambito della politica sociale di uno Stato membro, a meno di poter provare che detta politica non è definita con sufficiente chiarezza, o che i provvedimenti considerati sono ingiustificati o sproporzionati rispetto alle ragioni d' interesse sociale invocate .

15 A questo proposito si deve osservare che la determinazione delle ragioni d' interesse sociale rientra in via di principio nell' ambito delle scelte politiche degli Stati membri e può costituire oggetto di controllo comunitario solo qualora porti, in seguito allo snaturamento di detta nozione, a provvedimenti che si collochino, per i loro effetti e per i loro scopi reali, al di fuori di detto ambito .

Sulla nozione "a favore del consumatore finale"

16 La Commissione considera "consumatori finali" le persone che, trovandosi nella fase finale del circuito produttivo e commerciale, non hanno alcuna possibilità di detrarre l' IVA, vale a dire le persone non soggette all' imposta .

17 Il governo irlandese respinge in particolare l' argomento della Commissione secondo il quale soltanto i vantaggi diretti per il consumatore finale possono essere giustificati con riguardo al citato art . 17 .

18 A questo proposito si deve rilevare che nel sistema generale dell' IVA il consumatore finale è la persona che acquista un bene o un servizio per uso personale, non per esercitare un' attività economica, e che, per questo motivo, sopporta l' imposta . Ne consegue che, tenuto conto dello scopo di natura sociale dell' art . 17, la nozione "consumatore finale" può applicarsi soltanto a chi non usi i beni o i servizi esentati nell' ambito di un' attività economica . Si devono del pari considerare fornite a favore dei consumatori finali così definiti le prestazioni effettuate in una fase a monte del circuito economico che sia sufficientemente vicina ai consumatori perché questi ne possano beneficiare .

Sull'applicabilità ai prodotti controversi degli artt . 27 e 25 della sesta direttiva

19 L'Irlanda sostiene che l'applicazione dell'aliquota zero ai prodotti controversi può essere giustificata sulla base degli artt . 27 e 25 della sesta direttiva .

20 L'art . 27, nn . 1 e 5, recita come segue :

"1) 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 .

(...)

5) Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1 " .

21 La Commissione contesta la tesi dell'Irlanda deducendo, innanzitutto, che le rispettive sfere d'applicazione degli artt . 27 e 28 sono nettamente distinte, e che non si può stabilire alcun rapporto di complementarità fra di esse . In particolare, non ci si potrebbe avvalere dell'art . 27 allo scopo di estendere l'applicazione dell'aliquota zero, mediante provvedimenti di semplificazione o provvedimenti diretti ad evitare le frodi, a una nuova categoria di beni o di servizi, in modo da eludere le condizioni stabilite dall'art . 28, n . 2 . Inoltre, l'art . 27 contemplerebbe provvedimenti di semplificazione permanenti, mentre le esenzioni che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art . 28 sarebbero consentite solo in via provvisoria .

22 Per quanto riguarda l'applicazione dell'art . 25 che autorizza, sussistendo determinati presupposti, l'applicazione di un regime forfettario per i produttori agricoli, la Commissione sostiene che detto articolo costituisce già una deroga alle norme generali della sesta direttiva e non può servire da base per esenzioni non ammesse dall'art . 28 .

23 A questo proposito si deve rilevare che la nozione di provvedimenti di semplificazione non può essere equiparata a quella di provvedimenti di esenzione, tanto più che l'art . 27, n . 1, seconda frase, prescrive espressamente che i provvedimenti di semplificazione non possono "influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale " .

24 Per quanto attiene all'applicazione dell'art . 25, è sufficiente rilevare che questo articolo mira ad ovviare alle difficoltà che i produttori agricoli potrebbero incontrare nell'applicazione del sistema normale dell'IVA istituendo un regime forfettario . Questo regime consiste, in sostanza, nel versamento di percentuali forfettarie di compensazione intese a "compensare l'onere dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti di beni e servizi" (art . 25, n . 1).

25 Da quanto precede emerge che questa disposizione, che presuppone il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a monte (art . 25, n . 3), non può servire da base per l'applicazione dell'aliquota zero ai beni o ai servizi che rientrano nel circuito produttivo dei prodotti agricoli .

26 Pertanto, i mezzi dedotti dall'Irlanda devono essere respinti .

Sui casi di applicazione dell'aliquota zero controversi

A - I fattori di produzione agricola ((Finance Act del 1985, citato, punti vii), viii), xiv), xv)))

27 La Commissione deduce che nel caso dell' applicazione dell' aliquota zero ai prodotti di cui trattasi non sussiste il secondo presupposto stabilito dall' art . 17, ultimo trattino, della seconda direttiva . Essa sostiene che le operazioni relative a detti prodotti sono troppo lontane dai prodotti alimentari finiti che godono dell' aliquota zero perché ricorra il presupposto del vantaggio per i consumatori finali .

28 L' Irlanda controdeduce che si tratta invece di beni aventi un legame diretto con i prodotti alimentari finiti che fruiscono a loro volta dell' aliquota zero . Del resto, la normativa irlandese esonererebbe dall' IVA soltanto i beni che sono realmente usati come fattori di produzione agricola . L' Irlanda sostiene infine che l' applicazione dell' aliquota zero torna a diretto vantaggio del consumatore finale evitando un aumento dei costi .

29 A questo proposito si deve rilevare che tutte le forniture controverse contribuiscono alla produzione di beni destinati al consumo umano e sono sufficientemente vicine ai consumatori finali perché questi ne possano beneficiare . Inoltre, non si possono trascurare gli effetti negativi della tassazione dei prodotti interessati sui prezzi dei prodotti alimentari, i cui aumenti sono particolarmente sensibili per il consumatore finale, che beneficia egli stesso dell' aliquota zero .

30 Ne consegue che, per quanto riguarda i prodotti controversi del gruppo in esame, l' asserito inadempimento non è provato .

B - Elettricità ((" Finance Act del 1985", citato, punto xx) a)))

31 La Commissione contesta l' applicazione dell' aliquota zero alle forniture di elettricità all' industria che non sono effettuate ai consumatori finali .

32 Il primo argomento dedotto dal governo convenuto, secondo cui le difficoltà nella gestione dell' imposta in caso d' applicazione dell' aliquota zero alle sole forniture destinate ai consumatori finali sarebbero probabilmente insormontabili, non può essere accolto . Infatti uno Stato membro, quando intenda avvalersi delle disposizioni derogatorie di cui trattasi, deve adottare tutti i provvedimenti concreti che consentono la corretta applicazione di dette disposizioni . Qualora consideri che tali provvedimenti sono inattuabili, esso deve rinunciare all' applicazione dell' aliquota zero .

33 Per quanto attiene alle forniture di elettricità all' industria, si deve rilevare che le prestazioni controverse non si possono considerare eseguite a favore dei consumatori finali, dato che i consumatori finali sopra definiti beneficiano solo in modo molto indiretto dell' aliquota zero . Pertanto, nel caso di dette forniture non sussiste il secondo presupposto stabilito dall' art . 17 della seconda direttiva .

34 Il secondo argomento svolto dall' Irlanda consiste nell' invocare il citato art . 27 della sesta direttiva, che potrebbe servire da base per l' applicazione delle aliquote zero alle forniture di elettricità alle industrie, come provvedimento di semplificazione .

35 Questo argomento non può essere accolto . Dalle considerazioni che precedono emerge infatti che l' art . 27 non consente provvedimenti di esenzione .

36 Ne consegue che l' inadempimento dedotto dalla Commissione è provato .

37 Da quanto precede risulta che, mantenendo in vigore l' applicazione dell' aliquota zero dell' imposta sul valore aggiunto alle forniture di elettricità non effettuate a consumatori finali, l' Irlanda ha trasgredito la direttiva n . 77/388 e pertanto è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE .

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

38 Ai termini dell' art . 69, n . 3, del regolamento di procedura, la Corte può compensare le spese se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi . Poiché ciascuna parte è risultata soccombente su di un capo, le spese devono essere compensate .

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce :

1) Mantenendo in vigore l' applicazione dell' aliquota zero dell' imposta sul valore aggiunto alle forniture d' elettricità di cui al punto (x), lett . a), del Finance Act del 1985, non effettuate a consumatori finali, l' Irlanda ha trasgredito la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, e pertanto è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE .

2) Per il resto il ricorso è respinto .

3) Ciascuna delle parti sopporterà le proprie spese .