

Causa C-204/03

Commissione delle Comunità europee

contro

Regno di Spagna

«Inadempimento di uno Stato — Artt. 17 e 19 della sesta direttiva IVA — Sovvenzioni — Limitazione del diritto a detrazione»

Conclusioni dell'avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 10 marzo 2005

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 6 ottobre 2005

Massime della sentenza

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Limitazione del diritto a detrazione — Sovvenzioni — Normativa nazionale che prevede un prorata di detrazione dell'imposta dovuta dai soggetti passivi che effettuano unicamente operazioni imponibili e che limita la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi finanziati mediante sovvenzioni — Inammissibilità

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 17, nn. 2 e 5, e 19)

Viene meno agli obblighi impostigli dal diritto comunitario, in particolare dagli artt. 17, nn. 2 e 5, e 19 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, uno Stato membro che, nel caso di attività sovvenzionate, prevede un pro rata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dai soggetti passivi che effettuano soltanto operazioni soggette ad imposta e che introduce una norma particolare che limita la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto di beni e servizi finanziati mediante sovvenzioni.

(v. punto 31 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 ottobre 2005 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Artt. 17 e 19 della sesta direttiva IVA – Sovvenzioni – Limitazione del diritto a detrazione»

Nella causa C-204/03,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 14 maggio

2003,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra L. Lozano Palacios, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. P. P. Puissechet, 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 constatare che il Regno di Spagna, prevedendo un pro rata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta dai soggetti passivi che effettuano solo operazioni soggette ad imposta e introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi finanziati mediante sovvenzioni, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17, nn. 2 e 5, 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. 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».

3 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».

4 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.

(...)».

5 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

6 L'art. 102 della legge 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto (BOE n. 312 del 29 dicembre 1992, pag. 44247), come modificata dalla legge 30 dicembre 1997, n. 66 (BOE n. 313 del 31 dicembre 1997, pag. 38517; in prosieguo: la «legge n. 37/92»), verte sulla regola del pro rata di detrazione della detta imposta. Il primo paragrafo di tale articolo prevede quanto segue:

«La regola del pro rata si applica quando il soggetto passivo, nell'esercizio della sua attività commerciale o professionale, effettua al tempo stesso forniture di beni o prestazioni di servizi che danno diritto a detrazione e altre operazioni della stessa natura che non conferiscono tale diritto.

La regola del pro rata si applica del pari quando il soggetto passivo percepisce sovvenzioni che, conformemente all'art. 78, n. 2, punto 3, della presente legge, non formano parte della base imponibile, purché siano destinate a finanziare attività commerciali o professionali del soggetto passivo».

7 L'art. 104, della medesima legge si riferisce al pro rata generale. Il n. 2, punto 2, secondo comma, del medesimo articolo dispone quanto segue:

«Le sovvenzioni in conto capitale sono incluse nel denominatore del pro rata, ma possono essere imputate per quinti all'esercizio fiscale in cui vengono percepite e ai quattro esercizi successivi. Tuttavia, le sovvenzioni in conto capitale concesse allo scopo di finanziare l'acquisto di determinati beni o servizi nell'ambito di operazioni imponibili e non esenti da IVA determinano esclusivamente una riduzione dell'importo della detrazione dell'IVA dovuta o assolta per tali operazioni, nell'esatta misura in cui tali sovvenzioni abbiano contribuito al loro finanziamento».

Procedimento precontenzioso

8 La Commissione ha avviato il procedimento per inadempimento previsto all'art. 226 CE inviando, il 20 aprile 2001, una lettera di diffida al governo spagnolo in cui sostiene che gli artt. 102 e 104, n. 2, punto 2, secondo comma, della legge n. 37/92 limitano, in contrasto con gli artt. 17, nn. 2 e 5, e 19 della sesta direttiva, il diritto alla detrazione dell'IVA.

9 Con lettera 28 maggio 2001 il Regno di Spagna ha presentato le sue osservazioni in risposta a tale lettera di diffida.

10 La Commissione, non soddisfatta da tale risposta, il 27 giugno 2002 ha emesso un parere motivato, invitando tale Stato membro a prendere le misure necessarie per conformarsi ad esso entro un termine di due mesi a decorrere dalla sua notifica.

11 Con lettera 20 settembre 2002 il Regno di Spagna ha risposto a tale parere motivato ribadendo il suo disaccordo con la posizione della Commissione.

Sul ricorso

Osservazioni preliminari

12 Va rilevato che le disposizioni della legge n. 37/92 menzionate ai punti 6 e 7 della presente sentenza contengono una norma generale ed una norma particolare.

13 Ai sensi della norma generale, enunciata dal combinato disposto dell'art. 102 di questa legge e della prima frase delle disposizioni dell'art. 104 della medesima legge, citate al punto 7 della presente sentenza, le sovvenzioni destinate a finanziare attività commerciali o professionali del soggetto passivo, che non fanno parte della base imponibile dell'IVA, vengono prese in considerazione nel calcolo del pro rata di detrazione in quanto figurano al denominatore della frazione da cui risulta il detto pro rata. Tali sovvenzioni riducono quindi in generale il diritto a detrazione di cui beneficiano i soggetti passivi. Questi ultimi comprendono non solo i soggetti passivi che impiegano i beni e i servizi ottenuti a monte per effettuare contemporaneamente operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione e operazioni esenti che non conferiscono tale diritto (in prosieguo: i «soggetti passivi misti»), ma anche i soggetti che impiegano tali beni e servizi esclusivamente per effettuare operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione (in prosieguo: i «soggetti passivi completi»).

14 La norma particolare è contenuta nella seconda frase delle disposizioni dell'art. 104 della legge n. 37/92, citate al punto 7 della presente sentenza. In virtù di tale norma, le sovvenzioni destinate a finanziare specificamente l'acquisto di determinati beni o servizi nell'ambito di operazioni imponibili e non esenti da IVA determinano esclusivamente una riduzione dell'importo della detrazione dell'IVA dovuta o assolta per tali operazioni, nell'esatta misura in cui tali sovvenzioni hanno contribuito al loro finanziamento. Di conseguenza, nel caso di una sovvenzione

ammontante, ad esempio, al 20% del prezzo d'acquisto di un bene o di un servizio, il diritto di dedurre l'IVA che ha gravato specificamente su tale bene o servizio è diminuito del 20%.

Argomenti delle parti

15 La Commissione sostiene che, con la norma generale che essa enuncia, la legge n. 37/92 amplia illegittimamente la limitazione del diritto a detrazione prevista dal combinato disposto dell'art. 17, n. 5, e dell'art. 19 della sesta direttiva, applicando tale limitazione non solo ai soggetti passivi misti, ma anche ai soggetti passivi completi. Peraltro, la norma particolare istituita da questa medesima legge introdurrebbe un meccanismo di detrazione non previsto dalla sesta direttiva e in contrasto con questa.

16 Il governo spagnolo considera, da parte sua, che la Commissione effettua una lettura testuale della sesta direttiva che non tiene conto degli obiettivi di tale testo e in particolare del principio della neutralità dell'IVA.

17 Secondo tale governo, l'art. 19 della sesta direttiva non costituirebbe semplicemente una regola per il calcolo del pro rata menzionato all'art. 17, n. 5, di questa direttiva destinata a calcolare, nel caso di soggetti passivi misti, la proporzione di attività soggette ad imposta, che danno diritto a detrazione, rispetto al complesso delle attività soggette ad imposta ed esenti del soggetto passivo. Prevedendo al detto art. 19 che gli Stati membri possono includere nel denominatore della frazione le sovvenzioni non direttamente collegate con il prezzo delle operazioni e dunque non comprese nella base imponibile definita all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della detta direttiva, il legislatore avrebbe introdotto un'eccezione alla norma enunciata al detto art. 17, n. 5, riguardante i soggetti passivi misti consentendo di limitare il diritto a detrazione dei soggetti passivi completi.

18 Il governo spagnolo fa valere che scopo dell'art. 19 della sesta direttiva è quello di consentire agli Stati membri di ristabilire l'equilibrio in materia di concorrenza e, in tal modo, di rispettare il principio di neutralità dell'imposta. Esso suffraga la sua posizione facendo l'esempio di un trasportatore che ottiene una sovvenzione per l'acquisto di un veicolo. La sovvenzione gli consente di diminuire il prezzo della sua prestazione e in tal modo l'importo dell'IVA applicabile a questa. Se, inoltre, il detto trasportatore può dedurre integralmente l'IVA sulle spese da esso effettuate a monte con l'aiuto di tale sovvenzione, egli beneficia di un vantaggio supplementare rispetto ai suoi concorrenti che non ricevono sovvenzioni.

19 Tale governo aggiunge che la norma particolare prevista dalla legge n. 37/92 contempla una limitazione del diritto a detrazione più ristretta di quella che risulta dall'applicazione dell'art. 19 della sesta direttiva poiché riguarda la detrazione dell'IVA relativa unicamente al bene o servizio ottenuto mediante la sovvenzione e poiché essa non ha impatto sulla detrazione dell'imposta relativa ad altri beni o servizi ottenuti dal soggetto passivo.

20 In via subordinata, il detto governo chiede alla Corte, per il caso in cui non dovesse condividere l'interpretazione da esso proposta, di limitare gli effetti della sua sentenza nel tempo. L'applicazione irretroattiva degli effetti della sentenza sarebbe giustificata, da una parte, dal fatto che le autorità spagnole hanno agito in buona fede adottando la legislazione in questione e, dall'altra, dai problemi che la sentenza della Corte rischierebbe di comportare.

Giudizio della Corte

21 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva stabilisce il principio del diritto a detrazione dell'IVA. Quest'ultimo si riferisce all'imposta che ha gravato a monte sui beni o servizi impiegati dal soggetto passivo per le necessità delle sue operazioni soggette ad imposta.

22 Quando il soggetto passivo effettua contemporaneamente operazioni soggette ad imposta che danno diritto a detrazione e operazioni esenti che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, di questa direttiva prevede che la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA proporzionale all'importo delle operazioni soggette ad imposta. Tale pro rata è calcolato secondo le modalità definite all'art. 19 della detta direttiva.

23 Come la Corte ha ripetutamente ricordato, qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione 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 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punto 17; 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Supergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18, e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 42).

24 A tale riguardo va constatato che l'art. 19 della sesta direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di deduzione», rinvia espressamente all'art. 17, n. 5, della medesima direttiva cui è interamente vincolato.

25 Le disposizioni di tale art. 19, n. 1, secondo trattino, relative alle sovvenzioni diverse da quelle di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, vale a dire le sovvenzioni che non rientrano nel prezzo del bene o del servizio fornito e che non fanno parte della base imponibile dell'IVA, devono dunque essere lette alla luce di tale art. 17, n. 5. Orbene, quest'ultimo, come risulta espressamente dalla sua lettera, si riferisce solo al caso di soggetti passivi misti. Ne deriva che il detto art. 19, n. 1, secondo trattino, non costituendo un'eccezione applicabile ai soggetti passivi misti e completi, consente unicamente di limitare il diritto a detrazione, prendendo in considerazione le sovvenzioni così definite, nel caso dei soggetti passivi misti.

26 Di conseguenza, la norma generale contenuta nella legge n. 37/92, ampliando la limitazione del diritto a detrazione ai soggetti passivi completi, introduce una limitazione che eccede quella espressamente prevista agli artt. 17, n. 5, e 19 della sesta direttiva e viola le disposizioni di tale direttiva.

27 Per quanto riguarda la norma particolare prevista dalla detta legge, basta constatare che essa introduce un meccanismo di limitazione del diritto a detrazione non previsto né dagli artt. 17, n. 5, e 19 della sesta direttiva né da alcun'altra disposizione di quest'ultima. Di conseguenza, un tale meccanismo non è autorizzato dalla detta direttiva.

28 Va disatteso l'argomento del governo spagnolo secondo cui l'interpretazione dell'art. 19 della sesta direttiva da esso proposta consentirebbe di assicurare meglio il rispetto dell'equilibrio in materia di concorrenza e, pertanto, del principio di neutralità dell'IVA. Infatti, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la sesta direttiva anche se la considerano perfettibile. Come emerge dalla sentenza 8 novembre 2001, causa C-338/98, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-8265, punti 55 e 56), anche qualora l'interpretazione proposta da taluni Stati membri consentisse di migliorare l'osservazione di talune finalità perseguite dalla sesta direttiva, quali la neutralità dell'imposta, gli Stati membri non possono discostarsi dalle disposizioni espressamente previste da questa introducendo nella fattispecie limitazioni del diritto a detrazione diverse da quelle previste agli artt. 17 e 19 della detta direttiva.

29 Quanto alla limitazione nel tempo degli effetti della sentenza della Corte chiesta dal governo

spagnolo, va ricordato che solo in una situazione eccezionale la Corte può, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, essere indotta a decidere una tale limitazione.

30 A tale riguardo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 24 delle sue conclusioni, va constatato che le autorità nazionali erano state indotte ad adottare una regolamentazione o un comportamento non conforme alla normativa comunitaria a motivo di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie in questione (v., in tal senso, sentenza 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 92). Orbene, un'incertezza di tale tipo non esisteva nella fattispecie. Non occorre quindi limitare gli effetti nel tempo della presente sentenza.

31 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, va constatato che il Regno di Spagna, prevedendo un pro rata di detrazione dell'IVA dovuta dai soggetti passivi che effettuano solo operazioni soggette ad imposta e introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi finanziati mediante sovvenzioni, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17, nn. 2 e 5 e 19 della sesta direttiva.

Sulle spese

32 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, il Regno di Spagna, rimasto soccombente, va condannato alle spese.

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

1) Il Regno di Spagna, prevedendo un pro rata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dai soggetti passivi che effettuano solo operazioni soggette ad imposta e introducendo una norma particolare che limita la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi finanziati mediante sovvenzioni, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù del diritto comunitario, in particolare degli artt. 17, nn. 2 e 5, 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) Il Regno di Spagna è condannato alle spese.

Firme

* Lingua processuale: lo spagnolo.