

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MAZÁK

presentate il 18 settembre 2007 1(1)

Causa C-368/06

Cedilac SA

contro

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal administratif de Lyon (Francia)]

«Imposte – IVA – Diritto a detrazione – Direttiva del Consiglio 77/388/CEE – Artt. 17, 18, 28, n. 3, lett. d), e 28, n. 4 – Abrogazione da parte della Francia della norma del differimento di un mese – Conversione in credito nei confronti del Tesoro – Restituzione rateale»

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta ai sensi dell'art. 234 CE il giudice nazionale chiede lumi alla Corte di Giustizia sull'interpretazione degli artt. 17, 18, 28, n. 3, lett. d), e 28, n. 4, 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 «sesta direttiva»).

I – Normativa comunitaria

2. L'art. 17, n. 1, della sesta direttiva stabilisce che «[i]l diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile».

3. L'art. 18 della sesta direttiva, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a deduzione», così recita:

«(...)

2. Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto (...) il diritto a deduzione.

(...)

4. Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

(...)».

4. Al capo XVI della sesta direttiva l'art. 28 stabilisce talune misure transitorie che, inter alia, autorizzano gli Stati membri a continuare ad applicare le esenzioni e le deroghe mantenute in vigore in vista della loro definitiva abolizione. Così l'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva stabilisce che durante il periodo transitorio di cui all'art. 28, n. 4, gli Stati membri possono «continuare ad applicare disposizioni che derogano al principio della deduzione immediata all'articolo 18, paragrafo 2, primo comma».

5. Ai sensi dell'art. 28, n. 4, della sesta direttiva «[i]l periodo transitorio avrà una durata iniziale di cinque anni, a decorrere dal 1° gennaio 1978. Al più tardi sei mesi prima della fine di questo periodo, e successivamente, se necessario, il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procederà al riesame della situazione per quanto riguarda le deroghe previste al paragrafo 3, e deciderà all'unanimità su proposta della Commissione sull'eventuale soppressione di alcune o di tutte queste deroghe».

II – Normativa nazionale

6. In forza della deroga contenuta all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva la Francia ha continuato ad applicare la cosiddetta norma del differimento di un mese dopo l'entrata in vigore della suddetta direttiva. In virtù della citata norma i soggetti passivi non potevano, conformemente al disposto dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, detrarre immediatamente dall'imposta sul valore aggiunto (l'«IVA») da essi dovuta l'IVA che avevano assolto su beni che non costituiscono immobilizzazioni e servizi. La detrazione poteva essere effettuata solo il mese successivo.

7. Con l'adozione, il 22 giugno 1993, dell'art. 2, capo I, della legge finanziaria di rettifica n. 93-859 per il 1993 (3) la Francia ha abrogato la norma del differimento di un mese. In tal modo, ai sensi dell'art. 271, n. 3, del code général des impôts (codice generale delle imposte, in prosieguo: il «CGI»), inserito dall'art. 2, capo I, della legge finanziaria n. 93-859, i soggetti passivi avevano diritto a detrarre l'IVA già assolta su beni e servizi dall'IVA che essi erano tenuti a corrispondere durante il mese in cui il diritto a detrazione era sorto.

8. Oltre all'abrogazione della norma del differimento di un mese, è stata inserita nel CGI una disposizione transitoria dall'art. 2, capo II, della legge finanziaria n. 93-859 per il 1993. La suddetta disposizione transitoria è contenuta nell'art. 271 A del CGI.

9. L'art. 271 A, n. 1, del CGI richiede di operare una «detrazione di riferimento» dall'imposta detraibile con riferimento ai soggetti passivi che abbiano iniziato un'attività prima del 1° luglio 1993. Tale detrazione di riferimento è solitamente calcolata sulla base dell'importo mensile medio dell'imposta detraibile nel mese di luglio 1993 e degli undici mesi precedenti.

10. L'art. 271 A, n. 2, del CGI stabilisce segnatamente che, laddove l'importo della detrazione di riferimento non possa essere sottratto nella sua interezza dall'imposta detraibile, l'eccedenza deve essere detratta nei mesi successivi. Qualora l'importo dell'imposta detraibile ottenuto dopo avere sottratto la detrazione di riferimento sia inferiore all'imposta detraibile relativa al mese precedente, l'eccedenza della detrazione di riferimento viene riportata nelle dichiarazioni successive.

11. Ai sensi dell'art. 271 A, n. 3, del CGI l'importo di diritti a detrazione che un soggetto passivo

non abbia esercitato a norma dell'art. 271 A, n. 1, considerando le norme stabilite all'art. 271 A, n. 2, rappresenta un credito del soggetto passivo nei confronti del Tesoro. Tale credito non è cedibile né negoziabile, ma può essere usato come cauzione o fideiussione. Il credito, inoltre, può essere trasferito, segnatamente nel caso di fusione o vendita dell'impresa. Il credito deve essere restituito, fra l'altro, al massimo entro venti anni.

12. Ai sensi dell'art. 271 A, n. 5, del CGI laddove l'importo della detrazione di riferimento non sia superiore a FF 10 000, i soggetti passivi non sono tenuti, in linea di principio, a sottrarre la detrazione di riferimento ai sensi dell'art. 271 A, n. 1, del CGI.

13. In forza dei decreti 14 settembre 1993, n. 93-1078 (4), 6 aprile 1994, n. 94-296 (5), e 13 febbraio 2002, n. 2002-179 (6), i crediti di cui i soggetti passivi erano titolari ai sensi dell'art. 271 A del CGI sono stati rimborsati secondo le seguenti modalità:

- nel 1993 sono stati rimborsati integralmente i crediti inferiori a FF 150 000 (EUR 22 867,35). Nello stesso anno i crediti superiori a tale importo sono stati restituiti nella misura del 25%, con un pagamento minimo pari a FF 150 000 (EUR 22 867,35);
- nel 1994 i crediti residui sono stati imputati ad un conto e restituiti nella misura del 10% dell'importo iniziale;
- in ciascun anno successivo i crediti sono stati restituiti nella misura del 5% dell'importo iniziale;
- nel 2002 tutti i crediti rimanenti sono stati restituiti integralmente in anticipo.

14. Il tasso di interesse applicabile ai crediti in questione è stato pari al 4,5% per il 1993, all'1% per il 1994 e allo 0,1% per ciascuno degli anni successivi.

III – La causa principale e la domanda di rinvio pregiudiziale

15. Il 26 dicembre 2002 la società Cedilac SA (in prosieguo: la «ricorrente») ha chiesto alla Francia il pagamento, fra l'altro, di EUR 1 524 806,62 più interessi a titolo di risarcimento dei danni subiti fra il 1993 e il 2002 a seguito dell'applicazione dei provvedimenti che hanno accompagnato l'abrogazione della norma del differimento di un mese.

16. Dal momento che il Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (Ministro degli affari economici, delle finanze e dell'industria) non ha risposto al ricorso della ricorrente, respingendolo implicitamente, la ricorrente ha adito il Tribunal administratif de Lyon (Tribunale amministrativo di Lione), Francia, impugnando tale decisione implicita.

17. Con sentenza 15 novembre 2005 il Tribunal administratif di Lione, ai sensi dell'art. L.113-1 del Code de justice administrative (codice di giustizia amministrativa), ha chiesto il parere del Conseil d'État (Consiglio di Stato) sulla questione se «il disposto normativo adottato dalla Francia per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese, istituito dall'art. 271 A del codice generale delle imposte e dai successivi decreti di attuazione, sia compatibile con le disposizioni degli artt. 17 e 18, n. 4, della [sesta direttiva]».

18. Con parere datato 14 giugno 2006 il Consiglio di Stato ha deciso che la suddetta questione era di natura talmente complessa da giustificare il deferimento alla Corte in via pregiudiziale.

19. Con decisione 5 settembre 2006 il Tribunal administratif di Lione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il disposto normativo adottato dalla Francia per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese sia compatibile con le disposizioni degli artt. 17 e 18, n. 4, della [sesta direttiva]».

20. Nella sua pronuncia datata 5 settembre 2006 il giudice nazionale ha anche chiesto alla Corte di esaminare la suddetta questione mediante il procedimento accelerato di cui all'art. 104 bis del regolamento di procedura della Corte di giustizia «in considerazione del numero delle azioni già avviate e della posta finanziaria considerevole per il bilancio dello Stato (...)».

21. Con ordinanza 25 settembre 2006 il Presidente della Corte ha respinto la richiesta di procedimento accelerato formulata dal giudice nazionale.

22. La ricorrente, il governo francese e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. Non è stata richiesta, né si è svolta, alcuna udienza.

IV – Principali argomenti delle parti

23. La ricorrente ritiene che i provvedimenti adottati per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese di cui all'art. 271 A del CGI e che comportavano l'impossibilità di detrarre immediatamente l'IVA siano contrari al principio di neutralità del sistema dell'IVA e agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

24. La ricorrente invoca in particolare la sentenza della Corte nella causa Commissione/Italia (7). Nella suddetta causa la Corte ha stabilito che l'Italia era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 17 e 18 della sesta direttiva in quanto tale Stato membro aveva previsto il rimborso dell'eccedenza dell'IVA mediante assegnazione di titoli di Stato per una categoria di contribuenti. Nella suddetta causa la Corte ha stabilito che le modalità di rimborso che uno Stato membro stabilisce ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza d'imposta. Secondo la ricorrente ciò implica che il rimborso deve essere effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente. Il sistema di rimborso adottato non deve far correre comunque alcun rischio finanziario al soggetto passivo.

25. La ricorrente sottolinea inoltre che, diversamente dalla situazione esistente nella causa Commissione/Italia, in cui i titoli di Stato italiani assegnati come rimborso dell'eccedenza dell'IVA erano quotati in Borsa, nella fattispecie il credito nei confronti del Tesoro non poteva essere ceduto o alienato. Al credito, inoltre, era applicabile un tasso di interesse risibile ed il soggetto passivo doveva sopportare il rischio quasi certo di svalutazione del credito nell'arco di venti anni. La ricorrente deduce altresì che i provvedimenti in questione sono venuti meno al principio di eguaglianza dei soggetti passivi. La Corte, pertanto, secondo la ricorrente, dovrebbe risolvere in senso negativo la questione pregiudiziale sottoposta dal giudice nazionale.

26. Il governo francese asserisce che la questione pregiudiziale sottoposta dal giudice nazionale dovrebbe essere riformulata. La Francia deduce che il giudice nazionale chiede in realtà di sapere se i provvedimenti adottati per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese ostino all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva. La Francia sostiene che la questione così riformulata dovrebbe essere risolta negativamente.

27. La Commissione rileva che non spetta alla Corte pronunciarsi sulla compatibilità delle disposizioni di diritto nazionale con il diritto comunitario nel contesto di una domanda di rinvio pregiudiziale. La competenza appartiene ai giudici nazionali, dopo che questi abbiano

eventualmente ottenuto dalla Corte, attraverso il rinvio pregiudiziale, le necessarie precisazioni sulla portata e sull'interpretazione del diritto comunitario.

28. La Francia deduce che la norma del differimento di un mese, che derogava al principio della detraibilità immediata dell'IVA sancito dall'art. 18, n. 2, della sesta direttiva, era legittima in forza dell'art. 28, n. 3, lett. d), della direttiva stessa. A seguito dell'abrogazione della norma del differimento di un mese a partire dal luglio 1993, i soggetti passivi hanno potuto esercitare nel luglio 1993 i propri diritti a detrazione sorti nei mesi di giugno e luglio 1993. Questa riforma avrebbe comportato un onere per il bilancio dello Stato di 80?100 miliardi di FF. È stato pertanto adottato un meccanismo per scaglionare tale perdita straordinaria per l'Erario in un certo lasso di tempo. La Francia rileva altresì che il meccanismo non ha riguardato tutti i contribuenti. Ai sensi dell'art. 271 A, n. 5, del CGI, ove l'importo di una detrazione di riferimento di un'impresa sia inferiore a FF 10 000 esso non è soggetto al meccanismo del rimborso scaglionato. L'82% delle imprese, pertanto, non è stato assoggettato a tale meccanismo.

29. La Francia e la Commissione ritengono che i provvedimenti che hanno accompagnato l'abrogazione della norma del differimento di un mese sono conformi alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 28, n. 3, della sesta direttiva. Esse deducono che il ragionamento della Corte nella sua sentenza *Norbury Developments* (8) dovrebbe essere applicato in via analogica alla presente fattispecie. La Francia e la Commissione, pertanto, ritengono che, mentre uno Stato membro non può estendere una deroga prevista dall'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, esso vi possa rinunciare parzialmente o progressivamente.

30. La Commissione sostiene che l'abrogazione della norma del differimento di un mese e i provvedimenti censurati dalla ricorrente nella causa principale sono stati attuati dallo stesso atto normativo. I provvedimenti avevano lo scopo di facilitare la transizione verso le norme stabilite dagli artt. 17 e 18 della sesta direttiva ed il diritto alla detrazione immediata dell'IVA.

31. Secondo la Francia e la Commissione le circostanze della presente fattispecie non sono simili a quelle determinanti nella causa *Commissione contro Italia* (9).

32. Nella suddetta causa la Corte ha stabilito che l'Italia, la quale provvedeva al rimborso dell'eccedenza dell'IVA mediante l'assegnazione di titoli di Stato ad una categoria di soggetti passivi in situazione di credito d'imposta, era venuta meno ai propri obblighi stabiliti dagli artt. 17 e 18 della sesta direttiva. Il ragionamento della Corte in quella causa era tuttavia basato sul fatto che l'Italia, a differenza della Francia nel caso di specie, non beneficiava di alcuna deroga prevista dalla sesta direttiva.

33. La Commissione aggiunge che tutti i contribuenti si trovano palesemente in una posizione di maggior favore da quando la norma del differimento di un mese è stata abrogata, nonostante il disposto dell'art. 271 A del CGI.

V – Analisi

34. Con la sua domanda di rinvio pregiudiziale il giudice nazionale chiede alla Corte di stabilire se le disposizioni adottate dalla Francia per accompagnare l'abrogazione della norma del differimento di un mese siano compatibili con gli artt. 17 e 18, n. 4, della sesta direttiva.

35. Occorre ricordare che, nell'applicare l'art. 234 CE, la Corte non è competente a pronunciarsi sulla compatibilità di una norma nazionale col diritto comunitario. Essa può, tuttavia, desumere dal testo della questione formulata dal giudice nazionale, tenuto conto di quanto considerato da quest'ultimo, gli elementi che rientrano nell'interpretazione del diritto comunitario (10).

36. Concludo pertanto dal testo della questione e dalla ratio della decisione di rinvio che il giudice nazionale chiede chiarimenti sulla questione se gli artt. 17, 18, 28, n. 3, lett. d), e 28, n. 4, della sesta direttiva ostino a provvedimenti come quelli oggetto della causa principale.

37. La Corte ha costantemente sostenuto che il diritto a detrazione 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. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (11). Qualsiasi limitazione del diritto a detrazione dell'IVA incide inoltre 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 (12).

38. Precedentemente all'entrata in vigore della sesta direttiva, la Francia applicava la cosiddetta norma del differimento di un mese. Secondo le memorie delle parti, in base alla suddetta norma i soggetti passivi in Francia non potevano detrarre dall'IVA che essi erano tenuti a versare l'IVA da essi assolta sui beni fino al mese successivo in cui il diritto a detrazione era sorto. Alla Francia è stato concesso di mantenere in vigore la norma del differimento di un mese, adottata prima della sesta direttiva, dopo l'entrata in vigore della stessa in forza di una deroga esplicita contenuta nell'art. 28, n. 3, lett. d), della medesima direttiva.

39. La deroga esplicita di cui all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva era ancora in vigore il 1° luglio 1993 (13), quando la Francia ha abrogato la norma del differimento di un mese e ha adottato provvedimenti transitori per accompagnare tale abrogazione. Ritengo pertanto che le riforme attuate dalla Francia con l'adozione, il 22 giugno 1993, dell'art. 2, capi I e II, della legge finanziaria di modifica n. 93-859 per il 1993 fossero volontarie, nel senso che tale Stato membro non era obbligato a rinunciare a tale deroga di cui beneficiava ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva a causa del diritto comunitario.

40. Dalle memorie del governo francese sembrerebbe che, in forza della norma del differimento di un mese, i soggetti passivi fossero costantemente creditori di una somma di denaro nei confronti del Tesoro. L'entità del credito in questione variava di mese in mese, in base all'IVA che un soggetto passivo aveva diritto a detrarre in un dato mese. Sembra che il credito non desse luogo al pagamento di interessi.

41. Il giudice del rinvio ha indicato che, con l'adozione della legge finanziaria di modifica n. 93-859 per il 1993, la Francia ha abrogato la norma del differimento di un mese, adottando contestualmente i provvedimenti transitori contenuti nell'art. 271 A del CGI. Sembrerebbe dalla normativa nazionale in materia, salvo verifica da parte del giudice nazionale, che l'abrogazione in questione abbia comportato che i soggetti passivi che hanno intrapreso un'attività dopo il 1° luglio 1993 non fossero soggetti alla norma del differimento di un mese e quindi l'IVA assolta da questi soggetti passivi era immediatamente detraibile in forza delle norme contenute agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

42. La Francia, tuttavia, non ha semplicemente abrogato la norma del differimento di un mese, in quanto ciò, secondo il governo francese e il giudice del rinvio, avrebbe comportato conseguenze di rilievo per il bilancio dello Stato. Queste conseguenze sono sorte, stando al governo francese e alla Commissione, poiché i soggetti passivi in attività prima del 1° luglio 1993 potevano, in linea di principio, detrarre nel luglio 1993 l'IVA assolta nei mesi di giugno e luglio 1993 e nei mesi successivi detrarre l'IVA immediatamente, come stabilito agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

43. Il giudice del rinvio ha indicato che i provvedimenti che accompagnavano l'abrogazione della norma del differimento di un mese erano di carattere eccezionale e sono stati adottati al fine di

consentire l'attuazione della riforma fiscale in condizioni sostenibili per il bilancio dello Stato. In effetti, come si evince dalle memorie del governo francese, gli importi monetari interessati dall'abrogazione della norma del differimento di un mese sembrerebbero piuttosto ingenti (14). L'art. 271 A del CGI, secondo il giudice del rinvio, è stato pertanto formulato per scaglionare in diversi anni le conseguenze finanziarie dell'abrogazione in questione.

44. Sembrerebbe dal contesto normativo nazionale, come delineato dalle parti nelle loro memorie, che l'art. 271 A del CGI imponesse ai soggetti passivi di calcolare una detrazione di riferimento che era solitamente basata sull'importo medio dell'IVA che potevano portare in detrazione nel mese di luglio 1993 e durante gli undici mesi precedenti. Laddove la detrazione di riferimento era superiore a FF 10 000 essa veniva trasformata in credito nei confronti del Tesoro. Il credito, secondo il giudice nazionale, era soggetto al pagamento di interessi e ne era previsto il rimborso al soggetto passivo in questione in venti anni, poi ridotti a dieci. Il governo francese ha indicato che, a causa del valore limite di FF 10 000, i provvedimenti che hanno accompagnato l'abrogazione della norma del differimento di un mese hanno riguardato circa il 18% dei soggetti passivi (15).

45. La ricorrente deduce che i provvedimenti che hanno accompagnato l'abrogazione della norma sul differimento di un mese hanno impedito la detrazione immediata dell'IVA e ostano al principio della neutralità del sistema dell'IVA, che impone la detrazione dell'IVA nella sua totalità sulle operazioni a monte, e agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva. Nelle sue memorie, inoltre, la ricorrente fa ampio riferimento alla pronuncia della Corte nella causa Commissione/Italia, in cui un analogo meccanismo introdotto dalla Repubblica italiana è stato considerato contrario agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva.

46. Sono dell'avviso che, pur sussistendo in effetti determinate somiglianze di fatto fra la fattispecie della causa principale dinanzi al giudice nazionale e la causa Commissione/Italia, il contesto normativo applicabile alle fattispecie presenti differenze sostanziali. Nella causa Commissione/Italia, lo Stato membro provvedeva al rimborso dell'eccedenza di IVA mediante assegnazione di titoli di Stato a determinati soggetti passivi. L'Italia, tuttavia, non beneficiava di una deroga simile a quella francese prevista dall'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva e non poteva pertanto derogare legittimamente alle disposizioni di cui agli artt. 17 e 18 della sesta direttiva attuando norme che impedivano ai soggetti passivi di detrarre l'IVA immediatamente. Ne consegue che la ricorrente non può invocare a fondamento dei propri argomenti la pronuncia che ha definito quella causa.

47. Inoltre, mentre la Francia è stata autorizzata in modo chiaro e diretto a continuare ad applicare la norma del differimento di un mese dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva a norma dell'art. 28, n. 3, lett. d), della direttiva medesima, essa non è stata tuttavia autorizzata ad adottare una nuova deroga o a prorogare la deroga esistente in forza della suddetta norma.

48. Inoltre ritengo, invocando in via analogica il ragionamento esposto dalla Corte nella sentenza *Norbury Developments*, che la sesta direttiva non impedisca ad uno Stato membro di ridurre la portata di una deroga quale quella di cui all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, dal momento che l'abolizione di tali deroghe costituisce lo scopo dell'art. 28, n. 4, della medesima direttiva (16). Nella sentenza *Norbury Developments* il Regno Unito aveva ridotto la portata di un'esenzione di cui beneficiava ai sensi della sesta direttiva (17). La Corte ha deciso in quella causa che un'interpretazione restrittiva dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, secondo la quale uno Stato membro, sebbene possa mantenere una esenzione esistente, non possa abrogarla in parte, sarebbe contraria al detto scopo. Tale interpretazione, secondo la Corte, avrebbe effetti nefasti per l'applicazione uniforme della sesta direttiva in quanto uno Stato membro potrebbe vedersi costretto a mantenere un'esenzione sebbene ritenga possibile, adeguato e auspicabile attuare

progressivamente il regime previsto dalla direttiva nel settore considerato.

49. Nella causa Commissione/Francia (18) la Corte ha deciso che, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo l'ambito di un'esenzione allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva. Nella precitata causa, che concerneva un ricorso ai sensi dell'art. 226 CE, la Corte ha stabilito che la Francia, che aveva modificato in senso restrittivo l'ambito di un'esenzione esistente, sostituendo a un'esclusione totale dei veicoli da turismo dal diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto un'esclusione più limitata, in base alla quale una detraibilità della detta imposta era autorizzata limitatamente ai veicoli utilizzati esclusivamente ai fini dell'insegnamento della guida, non era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

50. Dalla pronuncia del giudice a quo sembrerebbe che, diversamente dalla modifica in senso restrittivo di un'esenzione attuata dal legislatore francese nella causa Commissione/Francia, la quale appare peraltro alquanto precisa e chiara, i provvedimenti legislativi che hanno accompagnato l'abrogazione della norma del differimento di un mese fossero estremamente complessi e interessassero, eventualmente, soggetti passivi in misura diversa a seconda dell'ammontare della loro detrazione di riferimento. Conseguentemente, nonostante l'abolizione della norma del differimento di un mese a far data dal 1° luglio 1993, taluni soggetti passivi hanno continuato a vantare crediti nei confronti del Tesoro fino al 2002.

51. Sembrerebbe però dalle memorie della Commissione, salvo verifica da parte del giudice nazionale, che le riforme legislative adottate volontariamente (19) dalla Francia che hanno comportato l'abolizione della norma del differimento di un mese e i provvedimenti che l'hanno accompagnata siano sfociati nello scaglionamento graduale degli effetti di tale norma. Gli effetti dei provvedimenti che hanno accompagnato la norma sul differimento di un mese, inoltre, sembrerebbero essere stati progressivamente attenuati ed infine eliminati nel 2002. Tale processo sembra aver comportato, nel periodo compreso fra il 1993 e il 2002, un'attenuazione dell'onere per tutti i soggetti passivi risultante dall'applicazione della normativa in materia di IVA.

52. Sulla base delle memorie della Commissione e del governo francese sembrerebbe che l'effetto della riforma adottata dalla Francia sia consistito in una riduzione, nell'arco di un decennio, delle differenze esistenti fra il proprio regime fiscale risultante dall'applicazione della norma del differimento di un mese e gli artt. 17 e 18 della sesta direttiva, allineando in tal modo questo Stato membro ad uno dei principi cardine della sesta direttiva, e cioè la detraibilità immediata dell'IVA.

53. Sembrerebbe inoltre, salvo verifica da parte del giudice nazionale, che tali differenze siano state integralmente eliminate già nel 1993, in primo luogo in relazione ai soggetti passivi entrati in attività dopo il 1° luglio 1993, in secondo luogo nei casi in cui la deduzione di riferimento era inferiore a FF 10 000 ed in terzo luogo quando il debito del Tesoro nei confronti di un soggetto passivo non superava FF 150 000 (EUR 22 867,35). Sembrerebbe in effetti dalle riforme legislative, secondo quanto spiegato dalle parti, che già nel 1993 – anno in cui le riforme sono state attuate – una porzione considerevole della detrazione di riferimento, e cioè il 25%, sia stata restituita a tutti i soggetti passivi interessati dalle disposizioni transitorie che hanno accompagnato l'abrogazione della norma del differimento di un mese. Nel 1994 un altro 10% della detrazione di riferimento doveva essere rimborsato. Nella sua ordinanza di rinvio il giudice nazionale indica anche che il credito nei confronti del Tesoro comportava il pagamento di interessi.

54. Ritengo pertanto che gli artt. 17, 18, 28, n. 3, lett. d), e 28, n. 4, della sesta direttiva non ostino, in linea di principio, a provvedimenti come quelli oggetto della causa principale.

VI – Conclusione

55. Conseguentemente sono dell'avviso che la Corte dovrebbe risolvere la questione sottoposta dal Tribunal administratif di Lione nei seguenti termini:

Gli artt. 17, 18, 28, n. 3, lett. d), e 28, n. 4, 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, non ostano, in linea di principio, a provvedimenti come quelli oggetto della causa principale.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – GU L 145, pag. 1.

3 – JORF n. 143, 23 giugno 1993, pag. 8815.

4 – JORF n. 214, 15 settembre 1993, pag. 12883.

5 – JORF n. 89, 16 aprile 1994, pag. 5646.

6 – JORF n. 39, 15 febbraio 2002, pag. 2968.

7 – Sentenza 25 ottobre 2001, causa C-78/00 (Racc. pag. I-8195).

8 – Sentenza 29 aprile 1999, causa C-136/97 (Racc. pag. I-2491, punto 19).

9 – Cit. alla nota 7.

10 – V., per analogia, sentenza 14 luglio 1971, causa 10/71, Muller e a. (Racc. pag. 723, punto 7).

11 – V. sentenza 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punto 42).

12 – V., ex multis, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi (Racc. pag. I-7013, punto 34, e giurisprudenza ivi citata).

13 – Nonostante l'iniziale periodo transitorio di cinque anni a far data dal 1° gennaio 1978 stabilito dall'art. 28, n. 4, della sesta direttiva, la deroga contenuta nell'art. 28, n. 3, lett. d), non è stata abolita dal legislatore comunitario. Sebbene non sia rilevante sotto il profilo temporale ai fini della presente fattispecie, sembrerebbe che la deroga contenuta nell'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva sia stata mantenuta in vigore nella cosiddetta direttiva di rifusione IVA, v. art. 372 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

14 – V. paragrafo 28 supra.

15 – V. paragrafo 28 supra.

16 – V., a tale fine, sentenze 13 luglio 2000, causa C-36/99, Idéal tourisme (Racc. pag. I-6049, punto 32), e 7 dicembre 2006, causa C-240/05, Administration de l'enregistrement et des domaines/Eurodental (Racc. pag. I-11479, punto 52).

17 – V. punto 20 della sentenza (cit. alla nota 8).

18 – Sentenza 14 giugno 2001, causa C-345/99 (Racc. pag. I-4493).

19 – V. paragrafo 39 supra.