

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61987J0050 - IT

**Avis juridique important**

|

## 61987J0050

SENTENZA DELLA CORTE DEL 21 SETTEMBRE 1988. - COMMISSIONE DELLE  
COMUNITA'EUROPEE CONTRO REPUBBLICA FRANCESE. - INADEMPIMENTO DI UNO  
STATO - ARTT. 17-20 DELLA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO DEL 17 MAGGIO 1977, N.  
77/388/CEE - LIMITAZIONE DEL DIRITTO DI DETRAZIONE DELL'IVA RIGUARDANTE GLI  
IMMOBILI LOCATI. - CAUSA 50/87.

*raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 04797*

*edizione speciale svedese pagina 00599*

*edizione speciale finlandese pagina 00615*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

## Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Detrazione dell'imposta pagata a monte - Diritto attribuito ai contribuenti - Limitazioni - Necessità di una disposizione comunitaria espressa - Normativa che limiti il diritto a detrazione relativo agli immobili dati in locazione*

*( Direttiva del Consiglio 77/388, artt . da 17 a 20 )*

## Massima

*Il sistema delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte contemplato dagli artt . da 17 a 20 della sesta direttiva 77/388 mira a sollevare per intero l'imprenditore dall'imposta dovuta o pagata nel contesto delle sue attività economiche . Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione attribuito ai contribuenti, data la sua incidenza sull'entità del carico fiscale, deve applicarsi in maniera analoga in tutti gli Stati membri e presuppone quindi una disposizione comunitaria che l'autorizzi espressamente . In mancanza di una disposizione del genere, il diritto alla detrazione deve esercitarsi immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte .*

*E incompatibile con la direttiva, in mancanza di autorizzazione da parte della stessa, la normativa la quale limiti, per le imprese che diano in locazione degli immobili da esse acquistati o fatti costruire, il diritto alla detrazione ad una frazione dell' imposta pagata a monte, qualora il provento della locazione di detti immobili sia inferiore ad una determinata percentuale del valore degli stessi*

## **Parti**

*Nella causa 50/87,*

*Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico, sig . Johannes F . Buhl, in qualità di agente, e dal sig . Alain Van Solinge, membro del servizio giuridico, in qualità di coagente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig . Georgios Kremlis, membro del servizio giuridico, edificio Jean Monnet, Kirchberg,*

*ricorrente,*

*contro*

*Repubblica francese, rappresentata dai sigg . Régis de Gouttes e Bernard Botte, della direction des affaires juridiques del Ministero degli affari esteri, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l' ambasciata di Francia, 9, boulevard Prince Henri,*

*convenuta,*

*avente ad oggetto la domanda volta a dichiarare che la Repubblica francese, avendo istituito e mantenendo in vigore un regime fiscale che limita per taluni soggetti passivi il diritto alla detrazione dell' IVA pagata al momento in cui l' imposta diviene esigibile, è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE,*

*LA CORTE,*

*composta dai signori A.J . Mackenzie Stuart, presidente, G . Bosco, J.C . Moitinho de Almeida e G.C . Rodríguez Iglesias, presidenti di sezione, T . Koopmans, U . Everling, Y . Galmot, C.N . Kakouris e F.A . Schockweiler, giudici,*

*avvocato generale : Sir Gordon Slynn*

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

*vista la relazione d' udienza ed in seguito alla trattazione orale del 3 marzo 1988,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale presentate all' udienza del 25 maggio 1988,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

*1 Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 18 febbraio 1987, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell' art . 169 del trattato CEE, un ricorso volto a far dichiarare che, avendo istituito e mantenendo in vigore un regime fiscale che limita per alcuni*

*soggetti passivi il diritto alla detrazione dell' imposta sul valore aggiunto pagata a monte al momento in cui l' imposta detraibile diviene esigibile, e non conformandosi alla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 : "sesta direttiva" - in particolare ai suoi artt . da 17 a 20, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato .*

*2 Con decreto 9 aprile 1979, n . 79-310, che fissa le norme speciali per la detrazione dell' imposta sul valore aggiunto che ha gravato sugli immobili dati in locazione, la Repubblica francese istituiva un regime fiscale in forza del quale le imprese, che concedono in locazione immobili che hanno acquistato o fatto costruire, possono detrarre unicamente una frazione dell' imposta sul valore aggiunto ( in prosieguo : "IVA " ) che ha gravato sull' acquisto o la costruzione di detti immobili, qualora l' ammontare annuo dei proventi ricavati dalla locazione sia inferiore ad un quindicesimo del valore degli immobili . Le disposizioni del precitato decreto sono state incorporate nel code général des impôts agli artt . da 233 A a 233 E .*

*3 La Commissione, ritenendo la normativa francese incompatibile con la sesta direttiva, con lettera 27 marzo 1985, trasmetteva al governo della Repubblica francese la diffida ex art . 169, 1° comma, del trattato CEE .*

*4 Poiché il governo francese non dava seguito alla diffida, il 14 maggio 1986 la Commissione gli notificava un parere motivato cui la Repubblica francese rifiutava di conformarsi . Di conseguenza, il 18 febbraio 1987, la Commissione ha presentato il ricorso di cui è causa .*

*5 Per una più ampia illustrazione delle disposizioni della normativa nazionale di cui è causa, dello svolgimento del procedimento nonché delle conclusioni, mezzi ed argomenti delle parti si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .*

#### *Sulla ricevibilità*

*6 La Repubblica francese eccepisce l' irricevibilità del ricorso, sostenendo che l' unico rilievo, mosso dalla Commissione nella diffida, avrebbe fatto riferimento all' incompatibilità del decreto di cui è causa con la sesta direttiva, laddove invece, nel parere motivato e nell' atto introduttivo di ricorso, le viene contestata un' infrazione degli artt . 99 e 100 del trattato CEE per aver adottato il suddetto decreto e non essersi conformata alla direttiva . Da tale modifica dell' oggetto della lite si evincerebbe che la Repubblica francese non ha potuto opportunamente presentare la propria difesa durante la fase precontenziosa .*

*7 La Commissione sostiene che la censura di cui alla diffida è ripresa in toto nel parere motivato e nel ricorso . La sesta direttiva è stata adottata in forza degli artt . 99 e 100 del trattato; la Commissione avrebbe unicamente specificato, nel parere motivato e nel ricorso, la portata della censura mossa con la diffida, addebitando alla Repubblica francese d' aver adottato una normativa incompatibile con la direttiva e d' esser così venuta meno agli obblighi che le incombono in forza delle norme suddette del trattato .*

*8 E opportuno rilevare in proposito che, a stare tanto alla diffida quanto al parere motivato ed al ricorso, la controversia verte sulla questione del se la normativa francese sia in contrasto con la sesta direttiva . Dato che nel corso delle varie fasi del procedimento non si è verificata alcuna modifica nell' oggetto della lite, se ne deduce che non sono stati disconosciuti i diritti alla difesa della Repubblica francese .*

9 Di conseguenza, l'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Repubblica francese va respinta .

*Sul merito*

10 La Commissione sostiene che gli artt . da 17 a 20 della sesta direttiva impongono agli Stati membri che concedono ai soggetti passivi, in materia di locazione di beni immobili, ex art . 13, punto C, lett . a ), il diritto di optare per la tassazione l'obbligo di riconoscere agli stessi soggetti il diritto a detrazione totale ed immediata dell' IVA pagata a monte, non potendosi limitare la portata di detto diritto a seconda dell' importo del canone applicato .

11 La Repubblica francese afferma che la normativa in oggetto si riferisce alle locazioni per le quali i canoni siano inferiori a quanto in genere praticato sul mercato, locazioni cui addivengono talune imprese a favore di proprie consociate o alcuni enti locali, per ragioni di indole sociale, a favore di associazioni sportive o culturali o di imprese, per favorirne l' installazione . Pur se tali attività vanno ricondotte essenzialmente ad atti di liberalità, sarebbe troppo severo non riconoscere qui al proprietario un diritto a detrazione . La normativa in oggetto sarebbe conforme all' art . 2 della direttiva 67/227 del Consiglio, dell' 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ( GU 1967, pag . 1301; in prosieguo : "prima direttiva " ), articolo che enuncerebbe il principio secondo cui il prezzo dei beni acquistati deve subire una traslazione sul prezzo di costo dei beni affittati dal soggetto passivo .

12 Bisogna innanzitutto ricordare gli elementi e le caratteristiche, pertinenti nel caso di specie, del sistema dell' IVA .

13 L' art . 4, n . 1, della sesta direttiva definisce soggetto passivo "chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività " . Il n . 2 dello stesso articolo aggiunge che "le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi " . Si considera in particolare attività economica "un' operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità " .

14 D' altronde, l' art . 17 della stessa direttiva stabilisce, al n . 1, che "il diritto a deduzione nasce quando l' imposta deducibile diventa esigibile", e, al n . 2, autorizza il soggetto passivo, nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta, "a dedurre dall' imposta di cui è debitore l' imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo " .

15 Dalle suddette caratteristiche dell' imposta sul valore aggiunto si può desumere, come la Corte ha dichiarato nella sentenza 14 febbraio 1985 ( causa 268/83, Rompelman, Racc . pag . 655 ), che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l' imprenditore dall' IVA dovuta o pagata nell' ambito di tutte le sue attività economiche . Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell' imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all' IVA .

16 Dal complesso delle norme suddette si evince che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte .

17 Limitazioni di tal fatta al diritto a detrazione incidono sul livello dell' imposizione fiscale e devono essere applicate in modo analogo in tutti gli Stati membri . Di conseguenza, sono consentite deroghe solo nei casi espressamente contemplati dalla direttiva .

18 In particolare, in tema d' imposizione sulle locazioni di beni immobili, occorre rilevare che la sesta direttiva consente agli Stati membri di esonerarle (( art . 13, punto B, lett . b ) ) o di concedere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l' imposizione (( art . 13, punto C, lett . a ) ). Nella seconda ipotesi, quella di cui qui trattasi, laddove venga esercitato il diritto di optare per l' imposizione, le imprese che operano la locazione di beni immobili, e che sono soggetti passivi ai sensi dell' art . 4 citato, godono del suddetto sistema di detrazioni .

19 La disciplina francese in materia di detrazione dell' IVA che ha gravato gli immobili dati in locazione non consente una detrazione totale ed immediata se l' ammontare cumulato dei proventi della locazione dell' immobile è inferiore ad un quindicesimo del suo valore . Una disciplina del genere è quindi incompatibile con quanto stabilito dalla sesta direttiva, sopra ricordata .

20 Bisogna ammettere che, come sottolinea la Repubblica francese, tale normativa sarebbe necessaria soprattutto per disciplinare le locazioni a basso canone, effettuate da enti locali a favore di talune associazioni perseguenti finalità d' ordine sociale o di imprese che vengano a stabilirsi sul loro territorio . Queste prassi finirebbero col consentire agli enti locali di concedere sovvenzioni parzialmente finanziate dallo Stato, se si ammettesse in questi casi il principio della detrazione totale ed immediata .

21 E opportuno però rilevare che, per disciplinare situazioni analoghe a quelle ricordate dalla Repubblica francese, l' art . 20 della sesta direttiva ha istituito un sistema di rettifica . Qualora la locazione, a causa dell' ammontare del canone, vada considerata una liberalità e non un' attività economica ai sensi della direttiva, la detrazione effettuata inizialmente è oggetto di rettifica, il cui periodo di calcolo può essere portato fino a 10 anni .

22 Quanto alla necessità, cui fa riferimento la Repubblica francese, di prevenire le frodi fiscali, si deve rilevare che detta necessità è atta a giustificare provvedimenti che derogano alla direttiva solo nell' ambito della procedura fissata all' art . 27 di questa, cui non è ricorso la Repubblica francese .

23 Infine occorre osservare che l' art . 2 della prima direttiva, a norma del quale "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", non può prestare fondamento alla normativa francese di cui è causa . L' art . 2 si limita infatti ad enunciare il principio del diritto a detrazione, il cui sistema è disciplinato dalle norme citate della sesta direttiva .

24 Da quanto precede si evince che, avendo istituito e mantenendo in vigore, in spregio alle disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, un regime fiscale che, per le imprese che concedono in locazione immobili da esse acquistati o fatti costruire, limita il diritto a detrazione dell' imposta sul valore aggiunto pagata a monte, qualora l' ammontare dei proventi della locazione degli immobili sia inferiore ad un quindicesimo del valore di questi ultimi, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza del trattato .

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*Ai sensi dell' art . 69, § 2, del regolamento di procedura, il soccombente è condannato alle spese .  
La Repubblica francese è rimasta soccombente e va quindi condannata alle spese .*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

**LA CORTE**

*dichiara e statuisce :*

*1 ) Avendo istituito e mantenendo in vigore, in spregio alle disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, un regime fiscale che, per le imprese che concedono in locazione immobili da esse acquistati o fatti costruire, limita il diritto a detrazione dell' imposta sul valore aggiunto pagata a monte, qualora l' ammontare dei proventi della locazione degli immobili sia inferiore ad un quindicesimo del valore di questi ultimi, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza del trattato .*

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