

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 aprile 2004 *

Nel procedimento C-152/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Terra Baubedarf-Handel GmbH

e

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 17 e 18 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),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. P. Jann, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. C.W.A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: sig.ra M. Múgica Arzamendi, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Terra Baubedarf-Handel GmbH, dai sigg. H.-G. Fajen e A.C. Stange, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e M. Lumma, in qualità di agenti;
- per il governo francese, dai sigg. F. Alabrune, G. de Bergues e P. Boussaroque, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Terra Baubedarf-Handel GmbH e della Commissione, all'udienza del 18 settembre 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 ottobre 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 21 marzo 2002, pervenuta alla Corte il 26 aprile seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione degli artt. 17 e 18 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Terra Baubedarf-Handel GmbH (in prosieguo: la «Terra Baubedarf») ed il Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (in prosieguo: il «Finanzamt») con riguardo al diniego, da

parte di quest'ultimo, di riconoscere la deduzione, per l'esercizio 1999, dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») operata dalla Terra Baubedarf per i servizi fornite nel corso di tale anno, le cui relative fatture erano state emesse nel mese di dicembre del medesimo anno, ma le erano pervenute solo nel gennaio del 2000.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 10, n. 2, primo comma, primo periodo, della sesta direttiva così prevede:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. (...)».

4 L'art. 17, nn. 1 e 2, lett. a), della sesta direttiva precisa:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. 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:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese».

5 L'art. 18, nn. 1 e 2, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

a) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3;

(...)

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 e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione.

(...)».

6 A termini dell'art. 22, n. 3, della sesta direttiva:

«3. a) Ogni soggetto passivo deve emettere una fattura, o un altro documento equivalente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per conto di un altro soggetto passivo o di un ente che non è soggetto passivo.
(...)

(...)

b) La fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione.

(...)

c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura».

La normativa nazionale

7 L'art. 15, n. 1, primo comma, dell'Umsatzsteuergesetz 1999 (legge del 1999 in materia di imposta sulla cifra d'affari, BGBl. 1999 I, pag. 1270, in prosieguo: l'«UStG»), così dispone:

«L'imprenditore può dedurre i seguenti importi per l'imposta pagata a monte:

1. le imposte separatamente indicate in fatture ai sensi dell'art. 14, relative a cessioni o ad altre prestazioni eseguite da altre imprese a favore della sua impresa. L'importo dell'imposta indicata separatamente, ove riguardi un pagamento antecedente l'esecuzione delle suddette operazioni, può essere portato in deduzione sin dal momento in cui sia disponibile la fattura ed il pagamento sia stato eseguito».
- 8 Ai sensi del capo 192, n. 2, quarto periodo, delle Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (circolari sull'imposta sulla cifra d'affari del 2000, nella versione pubblicata il 10 dicembre 1999, BStBl. I, edizione speciale 2/1999, in prosieguo: lc «UStR»):

«Se il momento di ricezione della prestazione ed il momento di ricezione della fattura non coincidono, l'imposta versata a monte è deducibile con riferimento al periodo d'imposta in cui, per la prima volta, risultano soddisfatti entrambi i predetti presupposti».

La causa principale e la questione pregiudiziale

- 9 Dall'ordinanza di rinvio emerge che la Terra Baubedarf, impresa tedesca che commercia in materiali di costruzione, beneficiava di prestazioni di servizi forniti nel corso dell'esercizio 1999. Tuttavia, le fatture relative a tali servizi, pur essendo state emesse nel mese di dicembre dello stesso anno, le pervenivano solo nel gennaio del 2000.

- 10 Il Finanzamt non riconosceva la deduzione dell'IVA operata dalla Terra Baubedarf per l'esercizio 1999 quanto ai detti servizi sulla base del rilievo che, a termini dell'art. 15, n. 1, primo comma, dell'UStG e del capo 192, n. 2, quarto periodo, delle UStR, il diritto alla deduzione poteva essere esercitato, nella specie, solo per l'esercizio 2000, anno in cui è pervenuta la relativa fattura.
- 11 Il ricorso amministrativo ed il successivo ricorso giurisdizionale dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht (Germania) proposti dalla Terra Baubedarf non avevano esito positivo, in quanto il detto giudice aderiva alla tesi del Finanzamt.
- 12 Avverso tale decisione la Terra Baubedarf proponeva allora un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo che il suo diritto a deduzione dell'IVA versata a monte era stato limitato sotto il profilo temporale, in violazione della sesta direttiva.
- 13 Il Bundesfinanzhof osserva che, secondo la giurisprudenza della Corte, a termini dell'art. 17 della sesta direttiva, il diritto alla deduzione della Terra Baubedarf è sorto nel 1999, e che, ai sensi dell'art. 18 della direttiva medesima, tale diritto poteva essere esercitato solo nel 2000, successivamente al ricevimento della fattura (v., segnatamente, sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, Reisdorf, Racc. pag. I-6257, punto 22).
- 14 Il giudice del rinvio si chiede, tuttavia, se tale diritto alla deduzione possa ovvero debba essere fatto valere e produrre i suoi effetti dall'anno d'imposta 1999. Infatti, l'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva potrebbe venire interpretato nel senso che tale disposizione disciplini solamente le condizioni di esercizio del diritto alla deduzione, nulla stabilendo invece riguardo ai periodi di imposta per i quali la deduzione deve ovvero può essere fatta valere.

- 15 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il soggetto passivo d'imposta possa esercitare il proprio diritto alla deduzione soltanto con riferimento all'anno solare in cui gli pervenga la fattura, ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. a), della direttiva 77/388/CEE, ovvero se il diritto alla deduzione si debba sempre esercitare (anche con effetto retroattivo) per l'anno solare in cui sorga il diritto alla deduzione, ai sensi dell'art. 17, n. 1, della direttiva medesima».

Sulla questione pregiudiziale

- 16 Con tale questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, ai fini della deduzione prevista dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva medesima vada interpretato nel senso che il diritto alla deduzione debba essere esercitato in relazione al periodo di imposta durante il quale coesistono i due presupposti previsti dalla detta disposizione, vale a dire che il diritto a deduzione sia sorto e che il soggetto passivo sia in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della direttiva medesima.

Osservazioni sottoposte alla Corte

- 17 La Terra Baubedarf sostiene che il diritto alla deduzione dell'IVA versata a monte ai sensi dell'art. 18, n. 1, della sesta direttiva produce i suoi effetti nel periodo di imposta nel corso del quale il diritto stesso sia sorto, ai sensi del combinato disposto dell'art. 17, n. 1, e dell'art. 10, n. 2, della direttiva medesima.

- 18 Tale interpretazione risulterebbe avvalorata dall'art. 18, n. 2, della sesta direttiva, disposizione di attuazione dell'imposizione che riguarderebbe unicamente il sorgere del diritto alla deduzione. Quale periodo fiscale verrebbe poi assunto lo «stesso periodo».
- 19 Tale deduzione immediata, che fa sorgere in parallelo l'imposta e il diritto alla deduzione, rifletterebbe il principio di neutralità. Dal punto di vista tecnico, quando la ricezione della fattura avvenga successivamente alla scadenza di un periodo di imposta, la deduzione immediata potrebbe essere garantita solo facendo retroagire l'esercizio del diritto alla deduzione.
- 20 Inoltre, i provvedimenti che subordinano l'esercizio del diritto alla deduzione a condizioni aggiuntive al fine di garantire il percepimento dell'IVA, vale a dire il possesso di una fattura (v. sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e a./Belgio, Racc. pag. 4517), sarebbero conformi al principio di proporzionalità solamente qualora siano muniti di effetto retroattivo.
- 21 Il governo tedesco e la Commissione ricordano che il testo tedesco dell'art. 18, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, così recita:

«Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt».

- 22 Essi rilevano che, per quanto attiene alle modalità di esercizio del diritto alla deduzione, tale versione linguistica non consente di stabilire con precisione se il periodo in ordine al quale il diritto alla deduzione può essere esercitato

corrisponda al periodo nel corso del quale sia sorto il diritto alla deduzione ovvero a quello in cui sussistano, oltre al diritto alla deduzione, i presupposti indicati al n. 1 dell'articolo medesimo. Altre versioni linguistiche consentirebbero, tuttavia, di comprendere tale disposizione senza ambiguità.

- 23 Secondo il governo tedesco, già da un'interpretazione letterale comparata, in particolare, delle versioni francese ed inglese dell'art. 18, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, emergerebbe che il soggetto passivo può esercitare il proprio diritto alla deduzione solamente per il periodo fiscale in relazione al quale possiede anche la fattura richiesta dal n. 1, lett. a), del medesimo articolo. A tal riguardo, il detto governo ricorda il tenore letterale delle versioni francese ed inglese del medesimo art. 18, n. 2, primo comma:

«La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période» (versione francese).

«The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1» (versione inglese).

- 24 Inoltre, il diritto alla deduzione retroattiva comporterebbe un rilevante sovraccarico di lavoro sia per i soggetti d'imposta sia per l'amministrazione finanziaria. Facendo retroagire la deduzione dell'IVA a monte, le dichiarazioni provvisorie depositate con riguardo a un periodo d'imposta dovrebbero infatti essere rettificate, in alcuni casi anche più volte nello stesso periodo d'imposta, e le autorità tributarie dovrebbero emettere avvisi di rettifica.

- 25 Per contro, l'interpretazione sostenuta dal governo tedesco garantirebbe una disciplina dell'IVA che può essere applicata efficacemente e controllata con riferimento alla deduzione dell'IVA a monte.
- 26 La Commissione richiama, oltre alle versioni francese ed inglese, quelle italiana ed olandese. Ne risulterebbe che il periodo interessato è determinato dalla coesistenza del sorgere del diritto alla deduzione e del possesso della fattura.
- 27 A parere della Commissione, tale conclusione sarebbe obiettiva. L'art. 18, n. 1, della sesta direttiva garantirebbe una corretta applicazione della disciplina dell'IVA. Facendo dipendere il periodo per il quale può essere esercitato il diritto alla deduzione dal simultaneo possesso della fattura, si eviterebbe che il diritto alla deduzione sia altrimenti esercitato in modo necessariamente retroattivo.
- 28 Il governo francese sottolinea che la fattura assolve la funzione di documento comprovante i diritti e gli obblighi del soggetto passivo in materia di IVA, consentendo nel contempo di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, segnatamente riguardo al diritto alla deduzione (v. sentenze Reisdorf, cit., punto 29, e 17 settembre 1997, causa C-141/96, Langhorst, Racc. pag. I-5073, punti 17 e 21).
- 29 Riconoscere sistematicamente che il diritto alla deduzione possa ricollegarsi al periodo d'imposta nel quale il diritto medesimo è sorto, indipendentemente dalla data alla quale il soggetto d'imposta entri effettivamente in possesso della fattura, comporterebbe un rischio rilevante quanto al controllo, da parte di ogni Stato membro, degli elementi presenti nelle dichiarazioni dell'IVA.

Giudizio della Corte

- 30 Occorre rilevare, innanzitutto, che l'art. 18 della sesta direttiva verte sui presupposti per l'esercizio del diritto alla deduzione, mentre la sussistenza di un diritto del genere è disciplinata dall'art. 17 di tale direttiva (v. sentenza 8 novembre 2001, causa C-338/98, Commissione/Paesì Bassi, Racc. pag. I-8265, punto 71).
- 31 Dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, discende che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 10, n. 2, di questa direttiva, questo avviene all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi (v. sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 36).
- 32 Per contro, dal combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta direttiva si evince che l'esercizio del diritto alla deduzione previsto dall'art. 17, n. 2, è di regola connesso al possesso dell'originale della fattura o del documento che, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente (sentenza Reisdorf, cit., punto 22).
- 33 Per quanto attiene al periodo d'imposta con riguardo al quale deve operarsi tale deduzione, occorre rilevare che, come sottolineato dal governo tedesco e dalla Commissione, la versione tedesca dell'art. 18, n. 2, primo comma, della sesta direttiva non consente di stabilire con precisione se il periodo in ordine al quale il diritto alla deduzione può essere esercitato corrisponda al periodo nel corso del quale sia sorto il diritto alla deduzione ovvero a quello in cui coesistano i requisiti del possesso della fattura e del diritto alla deduzione.

34 Tuttavia, pur se la versione tedesca della detta disposizione è ambigua su questo punto, segnatamente dalle versioni francese ed inglese della sesta direttiva risulta che la deduzione prevista dall'art. 17, n. 2, della direttiva medesima deve essere operata con riguardo al periodo d'imposta nel quale coesistono i due presupposti previsti dall'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva stessa. In altri termini, la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere stata effettuata e il soggetto d'imposta deve essere in possesso della fattura o di un altro documento considerato ad essa equivalente, secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

35 Tale interpretazione è conforme alla giurisprudenza costante secondo la quale il diritto alla deduzione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 27, e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 42). L'esercizio del detto diritto alla deduzione presuppone che, in linea di principio, i soggetti passivi non effettuino pagamenti e, quindi, non versino l'IVA a monte prima della ricezione della fattura, o di un altro documento considerato ad essa equivalente, e che non si possa ritenere che l'IVA gravi su una data operazione prima di essere stata versata.

36 Tale interpretazione è parimenti conforme al principio di neutralità dell'IVA che, secondo la giurisprudenza, è fatto salvo, dal momento che il regime di deduzioni instaurato dal capo XI della sesta direttiva consente agli anelli intermedi della catena di distribuzione di dedurre dalla loro base imponibile gli importi pagati da ciascuno al proprio fornitore a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente e di restituire così all'amministrazione fiscale la parte dell'IVA che corrisponde alla differenza tra il prezzo al quale ciascuno ha fornito la merce al suo acquirente e il prezzo da lui pagato al suo fornitore (v. sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, Racc. pag. I-5339, punto 33, e 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania, Racc. pag. I-8315, punto 42).

- 37 Per quanto attiene al principio di proporzionalità, esso non viene assolutamente leso dall'esigenza che il soggetto passivo operi la deduzione dell'IVA a monte con riguardo al periodo di imposta in cui coesistano i requisiti del possesso della fattura, o di un documento considerato ad essa equivalente, e quello dell'esistenza del diritto alla deduzione. Infatti, da un lato, tale requisito è conforme ad uno degli scopi perseguiti dalla sesta direttiva, che è quello di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria (v. sentenze Reisdorf, punto 24, e Langhorst, punto 17, cit.), e, dall'altro, come già rilevato al precedente punto 35, il pagamento per una cessione di beni o una prestazione di servizi e, dunque, il versamento dell'IVA a monte, di regola non avviene prima della ricezione della relativa fattura.
- 38 La questione pregiudiziale deve essere pertanto risolta dichiarando che, ai fini della deduzione prevista all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva medesima deve essere interpretato nel senso che il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

3

Sulle spese

- 39 Le spese sostenute dai governi tedesco e francese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 21 marzo 2002, dichiara:

Ai fini della deduzione prevista dall'art. 17, n. 2, lett. a), 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, l'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva medesima deve essere interpretato nel senso che il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

Jann

Timmermans

Rosas

La Pergola

von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 aprile 2004.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris