

Downloaded via the EU tax law app / web

Cause riunite C?538/08 e C?33/09

X Holding BV

contro

Staatssecretaris van Financiën

e

Oracle Nederland BV

contro

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(domande di pronuncia pregiudiziale proposte dallo Hoge Raad der Nederlanden e dal Gerechtshof Amsterdam)

«Sesta direttiva IVA — Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte — Normativa nazionale che esclude il diritto alla detrazione per talune categorie di beni e di servizi — Facoltà per gli Stati membri di mantenere in vigore norme di esclusione del diritto alla detrazione vigenti al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva IVA — Modifica dopo l'entrata in vigore di detta direttiva»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Esclusioni del diritto a detrazione — Facoltà per gli Stati membri di mantenere le esclusioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva*

(Direttive del Consiglio 67/228, art. 11, n. 4, e 77/388, art. 17, n. 6)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Esclusioni del diritto a detrazione — Facoltà per gli Stati membri di mantenere le esclusioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva*

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 17, n. 6)

3. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Esclusioni del diritto a detrazione — Facoltà per gli Stati membri di mantenere le esclusioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva*

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 17, n. 6)

1. L'art. 11, n. 4, della seconda direttiva 67/228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa tributaria di

uno Stato membro, applicabile alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, che esclude la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle categorie di spese concernenti, da un lato, la fornitura di un «mezzo di trasporto individuale», di «cibi», di «bevande», di un «alloggio», nonché «l'offerta di attività ricreative», ai membri del personale del soggetto passivo e, d'altro lato, la fornitura di «omaggi d'affari» o «di altre gratificazioni», qualora tali categorie di spese escluse dal diritto alla detrazione siano definite con sufficiente precisione dalla suddetta normativa. La facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva presuppone, infatti, che questi ultimi precisino sufficientemente la natura o l'oggetto dei beni e dei servizi per i quali è escluso il diritto a detrazione, al fine di garantire che questa facoltà non serva a prevedere esclusioni generali di detto regime.

(v. punti 44-45, 57, dispositivo 1)

2. L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, adottata prima dell'entrata in vigore di detta direttiva, che prevede che un soggetto passivo possa detrarre l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto di taluni beni e servizi utilizzati in parte a fini privati e in parte a fini professionali non integralmente, ma solo proporzionalmente all'uso a fini professionali.

Infatti, anche se, tenuto conto della portata della facoltà concessa agli Stati membri da tale disposizione, questi ultimi sono autorizzati a mantenere in vigore, nella loro totalità, esclusioni del diritto a detrazione concernenti categorie di spese sufficientemente precise, gli Stati membri possono del pari prevedere una limitazione della portata di un'esclusione del diritto a detrazione per quanto concerne siffatte categorie di spese, dato che una normativa del genere è conforme all'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva, che si rispecchia in particolare nel suo art. 17, n. 2.

(v. punti 59-61, dispositivo 2)

3. L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, dopo l'entrata in vigore di detta direttiva, apporti ad un'esclusione del diritto a detrazione una modifica volta, in via di principio, a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, in un singolo caso e per un determinato esercizio tributario, essa ampli la portata di detta esclusione, a causa del carattere forfettario del regime modificato. La mera possibilità che siffatto caso sfavorevole possa concretizzarsi non può condurre a considerare tale modifica normativa in contrasto con l'art. 17, n. 6, di quest'ultima, qualora tale modifica sia, in generale, favorevole ai soggetti passivi rispetto al regime precedentemente vigente. In tali circostanze, l'esistenza, anche accertata, di un siffatto caso isolato o eccezionale non inciderebbe sul principio secondo cui la modifica della normativa nazionale adottata dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva ha ridotto la sfera delle esclusioni del diritto a detrazione precedentemente esistenti.

(v. punti 70-71, dispositivo 3)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

15 aprile 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Normativa nazionale che esclude il diritto alla detrazione per talune categorie di beni e di servizi – Facoltà per gli Stati membri di mantenere in vigore norme di esclusione del diritto alla detrazione vigenti al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva IVA – Modifica dopo l'entrata in vigore di detta direttiva»

Nei procedimenti riuniti C-538/08 e C-33/09,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) (C-538/08) e dal Gerechtshof Amsterdam (Paesi Bassi) (C-33/09) con decisioni, rispettivamente, 14 novembre 2008 e 20 gennaio 2009, pervenute in cancelleria il 4 dicembre 2008 e il 26 gennaio 2009, nelle cause

X Holding BV

contro

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

e

Oracle Nederland BV

contro

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), dai sigg. E. Juhász, T. von Danwitz e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 3 dicembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Oracle Nederland BV, dall'avv. H. Hop, advocaat, e dal sig. P. Schrijver, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C.M. Wissels e M. de Mol nonché dal sig. Y. de Vries, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dalle sig.re O. Patsopoulou, S. Trekli e V. Karra nonché dal sig. G. Konstantinos, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dai sigg. D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 gennaio 2010,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 11, n. 4, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1977, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»), nonché degli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 2 e 6, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Dette domande sono state presentate nell'ambito di due controversie che oppongono, da un lato, l'X Holding BV (in prosieguo: l'«X Holding») allo Staatssecretaris van Financiën (Segretariato di Stato alle finanze) e, dall'altro, l'Oracle Nederland BV (in prosieguo: l'«Oracle») all'Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (Ispettorato del servizio delle imposte di Utrecht-Gooi; in prosieguo: l'«Ispettorato»), in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per quanto riguarda talune categorie di spese.

Contesto normativo comunitario

3 L'art. 11, n. 1, della seconda direttiva prevedeva quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per i bisogni della sua impresa, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto che gli viene fatturata per i beni che gli sono forniti e per i servizi che gli sono prestati;

(...».

4 Ai sensi del n. 4 dello stesso articolo:

«Dal beneficio del regime delle [detrazioni] possono essere esclusi taluni beni e servizi, segnatamente quelli che sono suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare i bisogni privati del soggetto o del suo personale».

5 L'art. 2 della sesta direttiva così prevedeva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...».

6 L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva è redatto come segue:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del

suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

7 Ai sensi dell'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva:

«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 dovut[a] 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;

(...)

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a [detrazione] dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a [detrazione] le spese non aventi carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

Contesto normativo nazionale

8 L'art. 2 della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari (Wet op de omzetbelasting 1968) dispone quanto segue:

«È detratta dall'imposta dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi l'imposta dovuta a titolo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi destinate all'imprenditore, nonché degli acquisti intracomunitari di beni da esso realizzati e delle importazioni dei beni ad esso destinate».

9 L'art. 15, n. 1, di detta legge è redatto come segue:

«L'imposta di cui all'art. 2, che viene detratta dall'imprenditore, corrisponde:

a) all'imposta computata su una fattura redatta in conformità delle norme in vigore da altri imprenditori, nel corso del periodo di dichiarazione, in base alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a favore dell'imprenditore;

(...)».

10 L'art. 16, n. 1, della stessa legge così prevede:

«La detrazione prevista all'art. 15, n. 1, primo comma, può, in alcuni casi, essere interamente o parzialmente esclusa mediante regio decreto allo scopo di evitare che beni e servizi destinati a spese di lusso, ai bisogni di persone che non sono imprenditori (...) siano integralmente o parzialmente esentate dall'imposta».

11 L'art. 1 del decreto del 1968 concernente l'esclusione del diritto a detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968; in prosieguo: il «decreto IVA»), nella versione che era in vigore dal 1° gennaio 1969 al 31 ottobre 1979, disponeva quanto segue:

«1. La detrazione di cui all'art. 15, n. 1, della [legge IVA] non è autorizzata nei casi e nella misura in cui i beni e servizi sono utilizzati allo scopo di fornire:

(...)

b) omaggi d'affari o concedere altre gratificazioni a persone le quali, se fossero tenute a pagare l'imposta sul valore aggiunto corrispondente, non potrebbero detrarla integralmente o, almeno, in una parte sostanziale;

c) al personale dell'imprenditore pasti e bevande, un alloggio, una retribuzione in natura, la possibilità di partecipare ad attività sportive e ricreative o anche un mezzo di trasporto individuale, oppure ai fini di altri usi privati di detto personale.

2. Per «omaggi d'affari» o «altre gratificazioni» si intendono tutte le prestazioni fornite dall'imprenditore nel contesto delle sue relazioni d'affari oppure per spirito di liberalità verso gli altri, senza retribuzione oppure per una retribuzione inferiore al costo di acquisto o di produzione ovvero, nel caso dei servizi, al prezzo corrispondente al loro costo, esclusa l'imposta sul valore aggiunto».

12 L'art. 2 di detto decreto prevedeva:

«Se l'imprenditore ha fatturato una retribuzione per una prestazione come quella prevista all'art. 1, [n. 1,] lett. b) o c), e un importo d'imposta sul valore aggiunto è dovuto a tale titolo, la detrazione è autorizzata in proporzione all'importo dell'imposta dovuta a titolo di tale prestazione».

13 L'art. 3 dello stesso decreto disponeva:

«Se il totale del costo dell'acquisto o della produzione o il prezzo corrispondente al costo di tutte le prestazioni del tipo di quelle contemplate dall'art. 1, [n. 1,] lett. b) o c), fornite dall'imprenditore nel corso dell'esercizio contabile ad una medesima persona, esclusa l'imposta sul valore aggiunto, non supera i 250 fiorini [olandesi], le prestazioni di cui trattasi restano fuori dall'ambito d'applicazione del presente decreto».

14 Con effetto dal 1° gennaio 1980, il decreto IVA è stato modificato allo scopo di istituire un regime speciale per la fornitura di pasti e bevande, mentre le altre disposizioni di tale decreto sono state lasciate invariate.

15 Pertanto, a partire dal 1° gennaio 1980 la fornitura di pasti e bevande è stata esclusa dall'art. 1, n. 1, lett. c), del decreto IVA. È stato inserito un nuovo art. 3, che prevedeva l'esclusione della detrazione dell'IVA riguardante la fornitura di pasti e bevande. L'importo menzionato al precedente art. 3, divenuto art. 4 del detto decreto, è stato aumentato, ed è passato da NLG 250 a NLG 500.

16 Gli artt. 3 e 4 del decreto IVA erano pertanto redatti come segue:

«Art. 3

«1. Se i beni e servizi sono utilizzati dall'imprenditore per offrire al suo personale pasti e bevande ed egli fattura per tale prestazione un importo inferiore all'importo definito al n. 2, la

detrazione è esclusa fino alla concorrenza del 6% della differenza tra tale importo e l'importo fatturato.

2. L'importo di cui al n. 1 corrisponde al costo dell'acquisto dei pasti e delle bevande, esclusa l'imposta sul valore aggiunto, aumentato del 25%. Se l'imprenditore ha prodotto egli stesso i pasti e le bevande, occorre, in luogo del costo dell'acquisto dei pasti e delle bevande, prendere in considerazione il costo dell'acquisto delle materie prime utilizzate.

Art. 4

1. Se il totale del costo dell'acquisto o della produzione ovvero il prezzo corrispondente al costo di tutte le prestazioni del tipo di quelle contemplate dall'art. 1, n. 1, lett. b) o c), fornite dall'imprenditore nel corso di un esercizio contabile ad una medesima persona, esclusa l'imposta sul valore aggiunto, e la parte della differenza di cui all'art. 3, n. 1, relativa a tale persona, non supera i 500 fiorini [olandesi], le prestazioni di cui trattasi e tale parte della differenza citata non vengono prese in considerazione ai fini dell'applicazione del presente decreto.

2. Ai fini del calcolo del totale di cui al primo paragrafo, la differenza prevista all'art. 3, n. 1, non viene presa in considerazione se, per la fornitura dei pasti e delle bevande al personale dell'imprenditore, la detrazione è stata esclusa sulla base dell'art. 3».

Cause principali e questioni pregiudiziali

La causa C-538/08

17 La X Holding ha acquistato, nel corso del periodo 1° gennaio 1997 - 31 dicembre 1999, 34 autovetture presso taluni concessionari automobilistici. Essa ha conservato le automobili per un periodo limitato per poi rivenderle.

18 La X Holding ha detratto integralmente l'IVA che le era stata fatturata all'atto dell'acquisto delle automobili. Essa ha pagato, mediante dichiarazione, l'IVA gravante sulla cessione di ciascuna automobile.

19 Il 10 luglio 2001 è stata avviata un'indagine sull'esattezza delle dichiarazioni IVA presentate dalla X Holding nel corso degli anni di cui trattasi. In una relazione del 13 novembre 2002, l'Ispettorato delle Finanze è pervenuto alla conclusione che la maggior parte delle automobili acquistate non era stata destinata alle esigenze dell'impresa e che la X Holding si era dunque a torto arrogata il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. È stato conseguentemente redatto un sollecito di pagamento dell'IVA ammontante a NLG 887 852 (EUR 402 889).

20 La X Holding ha presentato un reclamo contro tale decisione. Nell'ambito del successivo riesame, l'Ispettorato delle Finanze ha ritenuto che quattro delle 34 automobili erano state acquistate ed utilizzate nel contesto dell'impresa esclusivamente a fini professionali. In tali circostanze, è stata consentita la detrazione dell'IVA pagata a monte con riferimento all'acquisto di dette quattro automobili. L'importo dell'IVA oggetto di un sollecito è stato quindi ridotto a NLG 856 605 (EUR 388 710).

21 La X Holding si è appellata contro tale decisione dinanzi al Gerechtshof Amsterdam. Quest'ultimo, avendo dichiarato che le 30 automobili oggetto del sollecito dell'IVA erano state utilizzate a fini sia professionali sia privati, ha rigettato detto ricorso.

22 Lo Hoge Raad der Nederlanden, adito in cassazione contro la sentenza del Gerechtshof Amsterdam, ha osservato che l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva consentiva agli Stati membri di escludere dal regime delle detrazioni taluni beni e servizi e, in particolare, quelli idonei ad essere

esclusivamente o parzialmente utilizzati per i bisogni privati del soggetto passivo o per quelli del suo personale. Detta disposizione avrebbe pertanto autorizzato gli Stati membri ad escludere da tale regime talune categorie di autoveicoli, ma non avrebbe consentito loro di escluderne tutti i detti beni nei limiti in cui essi vengono utilizzati per i bisogni privati del soggetto passivo. In effetti, la facoltà concessa avrebbe riguardato soltanto le esclusioni per categorie di spese definite con riferimento alla natura del bene o del servizio e non con riferimento alla destinazione che gli viene data ovvero alle modalità della destinazione.

23 Lo Hoge Raad ha osservato che la limitazione della detrazione presente nell'art. 1, n. 1, lett. c), del decreto IVA riguarda anche beni e servizi destinati «ad altri fini privati [del] detto personale [dell'imprenditore], nonché i versamenti dello stipendio in natura. Detta limitazione non sarebbe sufficientemente precisa nel suo complesso e troppo ampia in quanto essa riguarda tutti i beni destinati all'uso privato. Tuttavia detta disposizione definirebbe più in particolare talune categorie di beni e di servizi, in particolare i beni e i servizi utilizzati per offrire un mezzo di trasporto individuale al personale dell'imprenditore.

24 In tale contesto, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debbano essere intesi nel senso che uno Stato membro, che ha voluto avvalersi della possibilità, offerta da detti articoli, di (continuare ad) escludere la detrazione con riguardo a categorie di spese che vengono descritte come "dare la possibilità di trasporto privato" ha soddisfatto la condizione di indicare una categoria di beni e servizi con la precisione necessaria.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se l'art. 6, n. 2, e l'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva consentano un regime nazionale come quello in esame, stabilito prima dell'entrata in vigore della direttiva e in base al quale un soggetto passivo non può detrarre l'IVA, pagata a monte sull'acquisto di determinati beni e servizi che vengono utilizzati in parte a fini professionali e in parte a fini privati, integralmente, ma solo nella misura in cui l'IVA è imputabile all'uso a fini professionali».

La causa C-33/09

25 Nel mese di maggio 2005 l'Oracle ha fornito al suo personale pasti e bevande a pagamento. Peraltro, essa ha acquistato i servizi di un disk jockey per una festa del suo personale e ha svolto l'incarico della ricerca di un alloggio per uno dei suoi dipendenti. Detta società ha del pari offerto, come omaggio d'affari, un abbonamento al golf a taluni terzi rispetto all'impresa. Inoltre, essa ha messo a disposizione a taluni dei suoi dipendenti autovetture che le appartenevano in proprio o che costituivano oggetto di un leasing di cui era titolare, in parte a pagamento.

26 Nella sua dichiarazione relativa all'IVA per il maggio 2005, l'Oracle ha individuato come non detraibile un importo di IVA pari a EUR 62 127, mentre l'importo complessivo da essa assolto a titolo di detta tassa per lo stesso mese ammontava a EUR 9 768 326.

27 L'importo di EUR 62 127 riguardava le seguenti voci:

- leasing di automobili
- senza contributo del dipendente EUR 8 480
- con contributo del dipendente EUR 41 520

– automobili proprie	EUR 306
– telefoni mobili	EUR 6 358
– ristorazione	EUR 3 977
– attività ricreative	EUR 850
– alloggio	EUR 380
– omaggio d'affari	EUR 256

28 L'Oracle ha successivamente presentato un reclamo, sostenendo che disponeva in realtà del diritto di detrarre l'IVA relativa a dette spese.

29 L'Ispettorato ha respinto detto reclamo in quanto infondato.

30 L'Oracle ha proposto ricorso contro detta decisione dinanzi al Rechtbank te Haarlem (Tribunale di Haarlem).

31 Quest'ultimo ha dichiarato che l'Ispettorato aveva erratamente escluso la detrazione dell'IVA versata a monte per quanto riguarda le spese di telefoni mobili, le spese di mediazione immobiliare e i pagamenti di abbonamento al golf, poiché esse non corrispondevano a limitazioni di detrazione sufficientemente determinate. Per contro, detto organo giurisdizionale ha considerato che le altre categorie di spese non detraibili erano sufficientemente determinate e che, di conseguenza, l'Ispettorato aveva giustamente rifiutato la detrazione dell'IVA pagata a monte per le voci considerate.

32 Sia l'Oracle sia l'Ispettorato si sono appellati contro detta sentenza dinanzi al Gerechtshof Amsterdam.

33 Dinanzi a detto organo giurisdizionale, l'Oracle ha in particolare sostenuto che le disposizioni rilevanti della normativa nazionale controversa, che escludono o restringono il diritto alla detrazione dell'IVA che ha gravato sulla fornitura dei beni e dei servizi di cui trattasi nella causa principale, non sono conformi all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva, né all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva. Dal canto suo, l'Ispettorato ha fatto valere che il rifiuto della detrazione IVA è basato su una disposizione introdotta nei Paesi Bassi prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva, conformemente alla facoltà offerta agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, di quest'ultima, e che è sempre in vigore.

34 In tali circostanze, il Gerechtshof Amsterdam ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debbano essere intesi nel senso che uno Stato membro, che ha voluto avvalersi della possibilità, offerta da detti articoli, di (continuare ad) escludere la detrazione con riguardo a categorie di spese che vengono descritte come:

- “fornire cibi e bevande al personale dell'imprenditore”;
- “offrire omaggi o doni di altro genere a coloro per cui, se fosse loro al riguardo addebitata l'imposta sul valore aggiunto, questa non darebbe del tutto o quasi diritto a detrazione”;

- “offrire alloggi al personale dell’imprenditore”;
- “consentire attività ricreative”,

ha soddisfatto la condizione di indicare una categoria di beni e servizi con la precisione necessaria.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione per una delle categorie menzionate, se l’art. 6, n. 2, e l’art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva consentano un regime nazionale come quello in esame, stabilito prima dell’entrata in vigore della direttiva e in base al quale un soggetto passivo non può detrarre l’IVA, pagata a monte sull’acquisto di determinati beni e servizi, integralmente, ma solo fino alla concorrenza dell’imposta dovuta per la prestazione stessa, in quanto per siffatti beni e servizi è stato fatturato un corrispettivo gravato da imposta sul valore aggiunto.

3) Posto che, con riguardo alla “fornitura di cibi e bevande”, sia soddisfatta la condizione di indicare una categoria di beni e servizi con la precisione necessaria, se l’art. 17, n. 6, della sesta direttiva osti ad una modifica di un’esclusione della detrazione esistente, di cui si presume che in linea di principio limiti la portata di siffatta esclusione, ma per cui non si può escludere che in un singolo caso, in un determinato esercizio tributario, segnatamente grazie al carattere forfettario del regime modificato, la sfera di applicazione della restrizione della detrazione venga estesa».

35 Con ordinanza del presidente della Corte 17 giugno 2009, le cause C?538/08 e C?33/09 sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione sollevata in ciascuna delle due cause

36 Con dette questioni gli organi giurisdizionali a quo mirano, in sostanza, ad appurare se l’art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l’art. 17, n. 6, della sesta direttiva autorizzino uno Stato membro a escludere dal diritto a detrazione dell’IVA pagata a monte alcuni beni e servizi elencati in una normativa nazionale, mentre quest’ultima era applicabile all’entrata in vigore della sesta direttiva.

37 Per risolvere tali questioni, occorre anzitutto ricordare che il diritto alla detrazione, elencato all’art. 6, n. 2, della sesta direttiva, costituisce, in quanto parte integrante del meccanismo dell’IVA, un principio fondamentale inerente al sistema comune dell’IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (v. sentenze 21 marzo 2000, cause riunite da C?110/98 a C?147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I?1577, punto 43; 8 gennaio 2002, causa C?409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I?81, punto 42, nonché 26 maggio 2005, causa C?465/03, Kretztechnik, Racc. pag. I?4357, punto 33).

38 Il principio del diritto alla detrazione è tuttavia mitigato dalla disposizione derogatoria contenuta nell’art. 17, n. 6, della sesta direttiva e, in particolare, nel secondo comma dello stesso n. 6. Gli Stati membri sono infatti autorizzati a mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione, alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo (v. sentenze 14 giugno 2001, causa C?345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I?4493, punto 19, nonché 11 dicembre 2008, causa C-371/07, Danfoss e AstraZeneca, Racc. pag. I?9549, punto 28).

39 Tuttavia, dato che il Consiglio non ha adottato alcuna delle proposte presentategli dalla Commissione ai sensi dell’art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri possono mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell’IVA fino a quando il legislatore dell’Unione non stabilisca un regime

comunitario delle esclusioni realizzando, in tal modo, la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA. Allo stato attuale, il diritto dell'Unione non prevede quindi alcuna disposizione che elenchi le spese escluse dal diritto alla detrazione dell'IVA (v. sentenze 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I-10683, punto 23, nonché Danfoss e AstraZeneca, cit., punto 29).

40 La Corte ha tuttavia dichiarato che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva presuppone che le esclusioni che gli Stati membri possono mantenere in vigore in forza di questa disposizione fossero legittime in forza della seconda direttiva, anteriore alla sesta direttiva (v. sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a., Racc. pag. I-6671, punto 21).

41 A questo proposito, l'art. 11 della seconda direttiva, pur stabilendo, al n. 1, il diritto a deduzione, prevedeva, al n. 4, che gli Stati membri potessero escludere dal sistema delle deduzioni taluni beni e servizi, segnatamente quelli che sono suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare i bisogni privati del soggetto o del suo personale.

42 Quest'ultima disposizione non ha quindi riconosciuto agli Stati membri un potere discrezionale assoluto di escludere tutti o quasi tutti i beni e servizi dal regime del diritto alla deduzione e di rendere in tal modo praticamente inoperante la disciplina introdotta dall'art. 11, n. 1, della seconda direttiva (v., in tal senso, sentenza Royscot e a., cit., punto 24).

43 Inoltre, considerata l'interpretazione restrittiva di cui deve essere oggetto in quanto disposizione derogatoria, l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva non può essere considerato come norma che autorizza uno Stato membro a mantenere una limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA applicabile in maniera generale a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto (v. sentenza 23 aprile 2009, causa C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 28).

44 Da quanto precede discende che la facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva presuppone che questi ultimi precisino sufficientemente la natura o l'oggetto dei beni e dei servizi per i quali è escluso il diritto a detrazione, al fine di garantire che questa facoltà non serva a prevedere esclusioni generali di detto regime (v., in tal senso, sentenza PARAT Automotive Cabrio, cit., punto 29).

45 Si deve pertanto esaminare se categorie di spese escluse dal diritto alla detrazione come quelle considerate dalle disposizioni nazionali controverse nelle cause principali siano definite con sufficiente precisione.

46 In primo luogo, quanto a spese quali quelle oggetto della prima questione nella causa C-538/08, vale a dire quelle appartenenti ad una delle operazioni di cui all'art. 1, n. 1, lett. c), del decreto IVA, nella fattispecie i beni o i servizi utilizzati dall'imprenditore allo scopo di fornire al suo personale «un mezzo di trasporto individuale», va osservato che tale categoria particolare di operazioni riguarda i beni e i servizi utilizzati per offrire un mezzo di trasporto individuale nonché la messa a disposizione di un veicolo per gli spostamenti dei membri del personale del soggetto passivo dalla loro residenza al loro luogo di lavoro.

47 Le caratteristiche specifiche di siffatte operazioni devono essere considerate come una designazione sufficientemente precisa della natura o dell'oggetto dei beni e dei servizi cui esse si riferiscono tenuto conto dei criteri stabiliti dalla giurisprudenza relativa al regime derogatorio stabilito dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

48 In secondo luogo, occorre valutare se spese quali quelle oggetto della prima questione nella causa C-33/09 possano del pari essere considerate come conformi a detti criteri.

49 Nella fattispecie, si tratta della fornitura di «cibi» e di «bevande» al personale dell'imprenditore, della messa a disposizione di un «alloggio» a favore dei membri di detto personale, dell'assegnazione, in talune condizioni, di «omaggi di affari» o di «altre gratificazioni», nonché della possibilità, per detto personale, di partecipare ad «attività sportive e ricreative».

50 Per quanto concerne categorie di spese quali quelle relative alla fornitura di cibi e di bevande nonché di un alloggio, esse devono essere considerate come sufficientemente circoscritte tenuto conto dei criteri stabiliti dalla summenzionata giurisprudenza.

51 Infatti, come precisa il Gerechtshof Amsterdam, la categoria «cibi e bevande» ha ad oggetto i beni alimentari, nonché i prodotti e i servizi utilizzati per la loro confezione e preparazione. L'altra categoria di spese, vale a dire quella relativa alla messa a disposizione di un alloggio, comprende, come rileva detto organo giurisdizionale, la messa a disposizione di un alloggio a favore dei membri del personale dell'imprenditore, nonché le spese dovute al ricorso di servizi di agenzia o di mediazione ai fini di siffatta messa a disposizione.

52 Per quanto attiene alle categorie quali quella relativa alla «possibilità di partecipare ad attività sportive e ricreative» nonché quella avente ad oggetto «omaggi di affari» o «altre gratificazioni», anch'esse devono essere considerate come sufficientemente circoscritte tenuto conto dei summenzionati criteri.

53 Infatti, la categoria «omaggi d'affari» è precisata dall'art. 1, n. 2, del decreto IVA, secondo cui occorre intendere per «omaggi d'affari» o «gratificazioni» le prestazioni fornite dall'imprenditore «nel contesto delle sue relazioni d'affari oppure per spirito di liberalità verso gli altri».

54 Del pari, la categoria «consentire attività ricreative al personale dell'imprenditore» è limitata a taluni beni e servizi. Infatti, questi possono essere individuati tenuto conto degli usi abituali delle imprese quanto alle attività di motivazione del personale.

55 Questa interpretazione è del resto corroborata dalla seconda frase del primo comma dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, ai termini della quale, nell'ambito di un'attività legislativa del Consiglio in materia, saranno comunque escluse dal diritto a detrazione le spese che non hanno un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

56 Di conseguenza, l'insieme delle categorie di spese esaminate qui sopra deve essere considerato conforme al regime derogatorio stabilito dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

57 Alla luce delle precedenti considerazioni, si deve risolvere la prima questione sollevata in ciascuna delle due cause dichiarando che l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa tributaria di uno Stato membro che esclude la detrazione dell'IVA relativa alle categorie di spese concernenti, da un lato, la fornitura di un «mezzo di trasporto individuale», di «cibi», di «bevande», di un «alloggio», nonché «l'offerta di attività ricreative», ai membri del personale del soggetto passivo e, dall'altro, la fornitura di «omaggi d'affari» o «di altre gratificazioni».

Sulla seconda questione sollevata in ciascuna delle due cause

58 Poiché è stata risolta in senso affermativo la prima questione sollevata in ciascuna delle due cause, occorre esaminare, in modo identico nelle due cause, se gli artt. 6, n. 2, e 17, nn. 2 e 6,

della sesta direttiva ostino ad una normativa nazionale, adottata prima dell'entrata in vigore di detta direttiva, che prevede che un soggetto passivo possa detrarre l'IVA pagata all'occasione dell'acquisto di beni o di servizi appartenenti ad una delle categorie di cui trattasi nelle cause principali che sono utilizzati in parte a fini privati e in parte a fini professionali non integralmente, ma solo proporzionalmente all'uso a fini professionali.

59 Onde risolvere tale questione, occorre osservare che, anche se, tenuto conto della portata della facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, questi ultimi sono autorizzati a mantenere in vigore, nella loro totalità, esclusioni del diritto a detrazione concernenti categorie di spese sufficientemente precise, gli Stati membri possono del pari prevedere una limitazione della portata di un'esclusione del diritto a detrazione per quanto concerne siffatte categorie di spese.

60 Infatti, una normativa del genere è conforme all'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva, che si rispecchia in particolare nel suo art. 17, n. 2.

61 Si deve pertanto risolvere la seconda questione sollevata in ciascuna delle due cause dichiarando che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, adottata prima dell'entrata in vigore di detta direttiva, che prevede che un soggetto passivo possa detrarre l'IVA versata in occasione dell'acquisto di taluni beni e servizi utilizzati in parte a fini privati e in parte a fini professionali non integralmente, ma solo proporzionalmente all'uso a fini professionali.

Sulla terza questione sollevata nella causa C?33/09

62 Poiché la prima questione sollevata nella causa C?33/09 ha ricevuto una soluzione affermativa per quanto concerne la categoria di beni e di servizi relativi alla «fornitura di cibi e di bevande», si deve esaminare la terza questione pregiudiziale sollevata in detta causa.

63 Con quest'ultima questione il Gerechtshof Amsterdam si chiede se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva osti a che uno Stato membro, dopo l'entrata in vigore di detta direttiva, apporti ad un'esclusione del diritto alla detrazione una modifica volta, in via di principio, a restringerne la portata, ma per cui non si può escludere che, in un singolo caso e per un determinato esercizio tributario, essa ampli la portata di detta esclusione, a causa del carattere forfettario del regime modificato.

64 Onde risolvere tale questione, occorre rilevare preliminarmente che essa riguarda soltanto la situazione particolare dell'esclusione parziale del diritto a detrazione della categoria di spese relativa alla «fornitura di cibi e di bevande [al personale dell'imprenditore]», di cui all'art. 1, n. 1, lett. c), del decreto IVA.

65 Occorre ricordare al riguardo che il decreto IVA ha costituito oggetto di una modifica per quanto riguarda tale categoria di spese dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva.

66 Come ha osservato il Gerechtshof Amsterdam, tale modifica normativa ha prodotto l'effetto di ridurre la portata dell'esclusione al diritto a detrazione per la categoria di spese considerate.

67 Per quanto attiene alla conformità di tale modifica normativa con l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato che, qualora lo Stato membro modifichi, in senso restrittivo, l'ambito delle esclusioni delle detrazioni esistenti, successivamente all'entrata in vigore di detta direttiva, e ravvicini, in tal modo, la sua normativa all'obiettivo di questa, si deve considerare che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della detta direttiva e non violi l'art. 17, n. 2, di quest'ultima (v. citate sentenze Commissione/Francia, punto 22; Metropol

e Stadler, punto 45, nonché Danfoss e AstraZeneca, punto 32).

68 Quanto alla possibilità, menzionata dal Gerechtshof Amsterdam, ma per cui è pacifico che essa non è pertinente nella causa principale, che, in un caso eccezionale, il regime modificato di un'esclusione parziale del diritto a detrazione, di tipo forfettario, istituito dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva possa portare ad un risultato più favorevole di quello esistente quando era in vigore il regime precedente, a causa delle particolari modalità di applicazione del nuovo regime, si deve considerare che tale circostanza non dà luogo a che si rimetta in discussione il principio d'interpretazione enunciato nella summenzionata giurisprudenza.

69 Infatti, come ha precisato il Gerechtshof Amsterdam, tale situazione potrebbe prodursi nella fattispecie esclusivamente nel caso in cui il soggetto passivo proponesse cibi e bevande ai suoi dipendenti, senza contribuire né alla loro preparazione né a consentirne il loro consumo, pur eccedendo una certa soglia per ciascun dipendente nel corso dello stesso esercizio contabile.

70 Orbene, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 86 delle sue conclusioni, la mera possibilità che siffatto caso sfavorevole possa concretizzarsi non può condurre a considerare tale modifica normativa, intervenuta successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, in contrasto con l'art. 17, n. 6, di quest'ultima, qualora tale modifica sia, in generale, favorevole ai soggetti passivi rispetto al regime precedentemente vigente. In tali circostanze, l'esistenza, anche accertata, di un siffatto caso isolato o eccezionale non inciderebbe sul principio secondo cui la modifica della normativa nazionale adottata dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva ha ridotto la sfera delle esclusioni del diritto a detrazione precedentemente esistenti.

71 Di conseguenza, l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, dopo l'entrata in vigore di detta direttiva, apporti ad un'esclusione del diritto a detrazione una modifica volta, in via di principio, a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, in un singolo caso e per un determinato esercizio tributario, essa ampli la portata di detta esclusione, a causa del carattere forfettario del regime modificato.

Sulle spese

72 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **L'art. 11, n. 4, della seconda 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 di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, e l'art. 17, n. 6, 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa tributaria di uno Stato membro che esclude la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle categorie di spese concernenti, da un lato, la fornitura di un «mezzo di trasporto individuale», di «cibi», di «bevande», di un «alloggio», nonché «l'offerta di attività ricreative», ai membri del personale del soggetto passivo e, d'altro lato, la fornitura di «omaggi d'affari» o «di altre gratificazioni».**

2) **L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale, adottata prima dell'entrata in vigore di detta direttiva, che prevede che un soggetto passivo possa detrarre l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto di taluni beni e servizi utilizzati in parte a fini privati e in parte a fini professionali non integralmente, ma solo proporzionalmente all'uso a fini professionali.**

3) **L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, dopo l'entrata in vigore di detta direttiva, apporti ad un'esclusione del diritto a detrazione una modifica volta, in via di principio, a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, in un singolo caso e per un determinato esercizio tributario, essa ampli la portata di detta esclusione, a causa del carattere forfettario del regime modificato.**

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.