CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PAOLO MENGOZZI presentate il 28 gennaio 2010 [1]

I — Introduzione

1. Con le questioni presentate nelle cause riunite in esame, la Corte viene interrogata in merito all'interpretazione dell'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 d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2], nonché dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

2. Tali questioni sono state sollevate nel corso di cause in cui sono essenzialmente controverse talune categorie di spese dei soggetti passivi dell'IVA a vantaggio dei loro dipendenti, spese per le quali la disciplina olandese, adottata prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva, esclude in parte il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

II — Contesto giuridico

A — *Il diritto 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;

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU 71, pag. 1303. Questa direttiva è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 1978 dalla 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»).

(…)».

4. L'art. 11, n. 4, della seconda direttiva precisava quanto segue:

«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 dispone:

«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;

2. le importazioni di beni».

6. L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva reca il testo seguente:

«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 [detrazione] 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. L'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva così recita:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] 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 esclusi 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».

B — *Il diritto nazionale*

8. L'art. 2 della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge olandese del 1968 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») così dispone:

«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 della legge sull'IVA così recita:

«1. 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 legge sull'IVA 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. Ai sensi dell'art. 1 della Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (regio decreto del 1968 sull'esclusione delle detrazioni dall'IVA; in prosieguo: il «regio decreto del 1968»), nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 1969 al 31 dicembre 1979, la detrazione prevista all'art. 15, n. 1, della legge sull'IVA non era autorizzata nei casi e nei limiti in cui i detti beni e servizi venivano utilizzati per fornire:

«1. (…)

a) 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;

b) 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 del regio decreto del 1968 così prevede:

«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 del regio decreto del 1968, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 1979, precisava quanto segue:

«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, le prestazioni di cui trattasi restano fuori dall'ambito d'applicazione del presente decreto».

14. Con effetto dal 1º gennaio 1980, il regio decreto 1968 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 1º gennaio 1980 la fornitura di pasti e bevande è stata esclusa dall'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968. L'art. 3 di quest'ultimo è stato rinumerato come art. 4 ed 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 (nuovo art. 4) è passato da 250 fiorini a 500 fiorini.

16. Conseguentemente, le nuove disposizioni di tale decreto sono formulate nel modo seguente:

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, 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».

III — Le cause principali e le questioni pregiudiziali

A — *Causa C-538/08, X Holding*

17. La X Holding ha acquistato, nel corso del periodo che va dal 1º gennaio 1997 al 31 dicembre 1999, 34 automobili da turismo 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 che ammonta a NLG 887 852 (EUR 402 889).

20. La X Holding ha presentato un reclamo contro tale decisione. Nell'ambito del riesame effettuato in proposito, 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. Il sollecito dell'IVA è stato dunque ridotto e l'importo dell'IVA dovuta si eleva, quindi, a NLG 856 605 (EUR 388 710).

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

22. Lo Hoge Raad der Nederlanden, adito in cassazione contro la sentenza del Gerechtshof, 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, del pari, osservato che la limitazione della detrazione presente nell'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968 riguarda anche beni e servizi destinati ad altri fini privati di detto personale nonché i versamenti dello stipendio in natura. Detta limitazione non sarebbe sufficientemente precisa nel suo complesso e troppo ampia, in quanto il regime riguarda tutti i beni destinati all'uso privato. Tuttavia detta disposizione definirebbe più in particolare talune categorie di beni e di servizi. Ciò varrebbe segnatamente per i beni e i servizi utilizzati per offrire un mezzo di trasporto individuale. L'analisi della genesi della disposizione indicherebbe che il legislatore nazionale intendeva considerare sia i beni e i servizi utilizzati per offrire un mezzo di trasporto individuale sia la messa disposizione di un'automobile da turismo da parte di un soggetto passivo ad un suo dipendente.

24. Lo Hoge Raad ha allora sospeso il procedimento e 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 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».

B — *Causa C-33/09, Oracle Nederland*

25. La Oracle è una fornitrice a livello mondiale di prodotti di banche dati per imprese.

26. Nel mese di maggio 2005 la Oracle ha fornito al suo personale pasti e bevande a pagamento, per i quali l'impresa ha individuato un importo dell'IVA pagata a monte di EUR 3 977, riportati nella sua dichiarazione fiscale. Nel corso dello stesso periodo, la Oracle 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, sostenendo spese con riferimento alle quali l'importo dell'IVA pagata ammontava, rispettivamente, a EUR 850 e a EUR 380. La Oracle ha, infine, anche donato come omaggio d'affari un abbonamento al golf a taluni terzi rispetto all'impresa, per il quale è stato individuato dalla società nella dichiarazione fiscale del mese di maggio 2005 un importo IVA di EUR 256.

27. La controversia che vede contrapposti la Oracle e l'Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi riguarda l'IVA dovuta a monte sulle spese elencate al paragrafo precedente, in quanto quest'ultimo ha ritenuto che la detrazione dell'IVA pagata a monte doveva essere esclusa per le categorie di spese ivi citate in conformità delle disposizioni della legge sull'IVA e del regio decreto del 1968.

28. Tale valutazione è stata contestata dalla Oracle dinanzi al rechtbank d'Haarlem, il quale ha parzialmente accolto il ricorso per quanto riguarda le spese legate all'abbonamento al golf, in quanto gli «omaggi d'affari» avrebbero costituito una categoria determinata in misura insufficiente per essere idonea a introdurre limitazioni nel diritto alla detrazione. Il rechtbank d'Haarlem ha respinto il ricorso quanto al resto.

29. Sia la Oracle sia l'amministrazione finanziaria olandese si sono appellati contro la sentenza del rechtbank d'Haarlem.

30. Al riguardo, la Oracle ha in particolare sostenuto che le disposizioni rilevanti della normativa olandese, in quanto escludono o restringono il diritto alla detrazione dell'IVA che ha gravato i beni e i servizi di cui trattasi, non sono conformi agli artt. 11, n. 4, della seconda direttiva, nonché 6, nn. 2 e 6, della sesta direttiva. Dal canto suo, l'amministrazione finanziaria olandese ha fatto valere che l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte è basata su una disposizione nazionale introdotta prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva, ma che è sempre applicabile conformemente alla facoltà offerta agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

31. In tale contesto il Gerechtshof te Amsterdam ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre 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 certo anno, segnatamente grazie al carattere forfettario del regime modificato, la sfera di applicazione della restrizione della detrazione venga estesa».

IV — Il procedimento dinanzi alla Corte

32. Conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, i governi ellenico e olandese, nonché la Commissione dell'Unione europea hanno depositato osservazioni scritte nelle cause C-538/08 e C-33/09. La ricorrente della causa principale nel procedimento C-33/09 ha del pari depositato osservazioni scritte in tale procedimento.

33. Con ordinanza del presidente della Corte 17 giugno 2009, i procedimenti C-538/08 e C-33/09 sono stati riuniti ai fini della fase orale e della sentenza.

34. La ricorrente nella causa principale nel procedimento C-33/09, i governi ellenico e olandese, nonché la Commissione hanno svolto le loro difese orali all'udienza che si è tenuta il 3 dicembre 2009.

V — Analisi giuridica

35. Poiché ciascuna delle prime due questioni presentate nella causa C-33/09 differisce nella formulazione da quelle presentate nella causa C-538/08 soltanto per quanto riguarda la differenza tra i beni e i servizi di cui trattasi nelle controversie principali, ritengo che occorra esaminare tali questioni congiuntamente. Soltanto la terza questione

presentata nella causa C-33/09 meriterà un trattamento a parte.

A — *Sulle prime questioni presentate nelle due controversie*

36. Con le loro prime questioni i giudici del rinvio chiedono se occorra interpretare l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva di modo che essi autorizzano uno Stato membro ad escludere dal diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte diverse categorie di beni o servizi elencati nella normativa nazionale, applicabile anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva, considerata la formulazione di tali categorie.

37. Occorre anzitutto ricordare che il principio del diritto a detrazione dell'IVA, come esplicitamente e precisamente enunciato all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, è nondimeno temperato dalla disposizione derogatoria che compare al secondo comma dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. In forza di tale disposizione, gli Stati membri sono autorizzati a conservare la loro legislazione esistente in materia di esclusione del diritto a detrazione dell'IVA, alla data di entrata in vigore di detta direttiva, fino a che il Consiglio non avrà emanato le disposizioni previste in tale articolo [3].

38. Tuttavia, poiché nessuna delle proposte presentate dalla Commissione al Consiglio in forza dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva è stata adottata da quest'ultimo, gli Stati membri possono mantenere la loro normativa esistente in materia di esclusione del diritto a detrazione dell'IVA fino a che il legislatore comunitario abbia stabilito un regime comunitario delle esclusioni ed abbia realizzato così la progressiva armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA. Il diritto comunitario non comprende pertanto finora nessuna disposizione che elenchi le spese escluse dal diritto a detrazione dell'IVA [4].

39. In altri termini, l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva contiene un clausola di «standstill» che prevede il mantenimento delle esclusioni nazionali del diritto a detrazione dell'IVA che erano

3 — V., in tal senso, sentenze 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punti 43 e 44); 11 dicembre 2008, causa C-371/07, Danfoss e AstraZeneca (Racc. pag. I-9549, punti 27 e 28), nonché 23 aprile 2009, causa C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Racc. pag. I-3459, punti 17 e 21) e causa C-460/07, Puffer (Racc. pag. I-3251, punto 83).

4 — V., in particolare, sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4493, punto 20), nonché Danfoss e AstraZeneca, cit. (punto 29).

applicabili prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva[5].

40. Tuttavia, come la Corte ha anche precisato, l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva presuppone che le esclusioni che gli Stati membri possono mantenere in vigore in forza di tale disposizione fossero legittime ai sensi della seconda direttiva che precedeva la sesta direttiva[6].

41. Orbene, sebbene l'art. 11, n. 1, della seconda direttiva prevedesse il diritto a detrazione, il suo n. 4 autorizzava gli Stati membri a escludere dal regime delle detrazioni taluni beni e taluni servizi, in particolare quelli che sono idonei ad essere esclusivamente o parzialmente utilizzati per i bisogni privati del soggetto passivo o del suo personale[7].

42. È in tal contesto che i giudici del rinvio si chiedono se la normativa olandese esistente prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva (cioè prima del 1° gennaio 1978) definisca con sufficiente precisione taluni beni o servizi le cui spese sono escluse dal diritto a detrazione dell'IVA.

43. Anche se non spetta in linea di principio alla Corte nell'ambito del rinvio pregiudiziale interpretare la normativa nazionale al fine di stabilire se, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, il suo contenuto fosse compatibile con tale direttiva e con la seconda direttiva, la Corte può, in spirito di cooperazione con i giudici nazionali, fornire al giudice del rinvio tutte le indicazioni che essa considera necessarie allo scopo di procurargli una soluzione utile[8].

44. Nella fattispecie occorre precisare che cosa si deve intendere con *taluni* beni o *taluni* servizi, ai sensi dell'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e della giurisprudenza.

45. Al riguardo, nella citata sentenza Royscot, la Corte ha ammesso che il Regno Unito si era

5 — V., in particolare, in tal senso, sentenze Danfoss e AstraZeneca, cit. (punto 30), nonché 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora (Racc. pag. I-10921, punto 35).

6 — V. sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a. (Racc. pag. I-6671, punto 21).

7 — V., in tal senso, citate sentenze Royscot (punto 22) e PARAT Automotive Cabrio (punto 29).

8 — V., in tal senso, citata sentenza Magoora (punti 32 e 33).

giustamente avvalso dell'autorizzazione derivante dall'art. 11, n. 4, della seconda direttiva escludendo dal diritto a detrazione taluni beni come le automobili, sebbene le spese di cui trattavasi avessero carattere strettamente professionale[9].

46. La Corte ha così dato risalto alla natura dei beni (o dei servizi) ai fini dell'individuazione delle spese rientranti nell'esclusione del diritto a detrazione prevista all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva, eliminando da tale verifica il criterio della destinazione di tali beni (o servizi), vale a dire basato sul fatto che essi siano destinati ad essere oggetto di un uso professionale e/o privato.

47. Del resto, tale interpretazione della citata sentenza Royscot è stata sostanzialmente accolta dalla Corte nella sentenza Uudenkaupungin kaupunki[10]. In quest'ultima sentenza, infatti, la Corte ha esplicitamente fatto derivare dai punti 21-25 della citata sentenza Royscot — i quali riguardavano, come ricordo, l'interpretazione dell'art. 11, n. 4, della seconda direttiva — la conclusione che un'analisi della genesi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva dimostrava che la facoltà concessa agli Stati membri dal secondo comma di tale disposizione si applicava solo «al mantenimento delle esclusioni della detrazione per quanto riguarda talune categorie di spese definite con riferimento *alla natura del bene o del servizio acquistato* e non con riferimento alla destinazione impressagli o alle modalità di tale destinazione»[11].

48. La questione se tale criterio di definizione dei beni o servizi in esame con riferimento alla loro natura escluda altri criteri è stata sollevata nelle osservazioni scritte della Commissione, nonché, in udienza, dai governi olandese ed ellenico. Tali parti hanno, in effetti, osservato che, al punto 28 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio, la Corte avrebbe ammesso che l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA potrebbe anche essere giustificata con riferimento allo scopo, cioè al fine d'utilizzo, dei beni o dei servizi di cui trattasi; tale constatazione costituirebbe un'evoluzione rispetto alla citata giurisprudenza Uudenkaupungin kaupunki. Secondo le dette parti tale apporto della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio implicherebbe, nella causa principale del procedimento C-33/09, che l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA prevista per la categoria degli omaggi d'affari, contemplata dalla normativa olandese, potrebbe essere giustificata.

49. Dal canto mio ritengo che la Commissione, nonché i governi olandese ed ellenico,

9 — V. citata sentenza Royscot (punti 23 e 25). V. anche sentenza 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles e Charles-Tijmens (Racc. pag. I-7037, punto 34).

10 — Sentenza 30 marzo 2006, causa C-184/04 (Racc. pag. I-3039).

11 — Idem (punto 49) (il corsivo è mio).

tentino di trarre dal punto 28 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio implicazioni che oltrepassano il reale contenuto di detta sentenza. Infatti, per le ragioni esposte più avanti, considero che tale sentenza non possa essere interpretata nel senso fatto valere dalla Commissione e dai governi olandese ed ellenico nelle presenti controversie.

50. Ricordo che, al punto 28 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio, la Corte, adita per risolvere una questione relativa all'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, ha rilevato che tale disposizione «non può essere considerat[a] 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*» [12].

51. Dal punto di vista della sua formulazione osservo fin d'ora che, in contrasto con quanto rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, ma come essa ha ammesso all'udienza in seguito ad un preciso quesito formulato al riguardo dalla Corte, l'espressione «suo oggetto» non si riferisce «al bene», bensì alla spesa collegata all'acquisto di un bene. Ciò risulta alla lettura della versione della sentenza in lingua processuale, nonché, ad esempio, da quelle nelle lingue francese e italiana [13]. Tale interpretazione si desume anche alla luce del punto 27 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio, che riporta l'elenco delle spese enumerate all'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva e che, secondo tale disposizione, devono in ogni caso essere escluse dal diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, cioè, in particolare, le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. In effetti, questi ultimi due tipi di spese si definiscono chiaramente con riferimento al loro oggetto. Pertanto, ciò spiega il riferimento all'oggetto della spesa effettuato al punto 28 della stessa sentenza.

52. Indipendentemente da questa precisazione e in un senso più fondamentale, sono il contesto in cui si inserisce il punto 28 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio e i rapporti intercorrenti tra l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva e l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva a farmi credere che l'aggiunta dell'espressione «suo oggetto» non può essere interpretata come manifestazione di una volontà della Corte di aggiungere al criterio di definizione di taluni beni o servizi, previsto all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva con riferimento alla loro natura, un criterio basato sullo scopo (nel senso della finalità d'utilizzo) dei beni o dei servizi, persino delle spese collegate all'acquisto dei beni o dei servizi.

12 — Il corsivo è mio.

13 — La versione italiana è particolarmente chiara al riguardo: «(...) a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto».

53. Occorre, infatti, anzitutto ricordare che, nella citata sentenza PARAT Automotive Cabrio, la Corte era in particolare chiamata a risolvere la questione se un provvedimento nazionale di portata generale, adottato prima dell'adesione della Repubblica d'Ungheria all'Unione europea, che escludeva il diritto alla detrazione integrale dell'IVA pagata a monte relativa a qualsiasi acquisto di beni finanziato mediante sovvenzioni provenienti da fondi pubblici, fosse compatibile con l'art. 17 della sesta direttiva. Orbene, alla luce della portata generale del provvedimento nazionale, che riguardava ogni tipo di beni, non si poneva logicamente, come nelle cause principali, in nessun modo la questione se la categoria dei beni o servizi contemplata dalla disciplina nazionale fosse sufficientemente definita.

54. Occorre poi precisare che il punto 28 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio interpreta esclusivamente l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, lasciando aperta la questione dell'interpretazione dell'espressione relativa a «taluni beni e servizi», ai sensi dell'art. 11, n. 4, della seconda direttiva.

55. Detta valutazione è confermata, a mio parere, dal punto 29 della stessa sentenza, il quale ricorda «la costante volontà del legislatore comunitario di autorizzare l'esclusione dal regime di detrazione soltanto di taluni beni o servizi, e non esclusioni di carattere generale».

56. Infatti, e come ho già posto in evidenza ai paragrafi 40 e 41 delle presenti conclusioni, una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nelle cause principali, che prevede l'esclusione dal diritto a detrazione dell'IVA ed è stata adottata anteriormente alla sesta direttiva, deve, per poter essere autorizzata, non soltanto rientrare nei parametri di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, di quest'ultima, ma anche essere compatibile con la seconda direttiva, in particolare con il suo art. 11, n. 4, applicabile al momento dell'adozione di detta disciplina.

57. Ne deriva, a mio avviso, che i punti 28 e 29 della citata sentenza PARAT Automotive Cabrio significano semplicemente che, per quanto l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva autorizzi gli Stati membri ad escludere dal diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte spese definite alla luce della loro natura o del loro oggetto, esso non può esentarli dall'obbligo, derivante, direttamente o indirettamente, dall'art. 11, n. 4, della seconda direttiva, di precisare sufficientemente la natura dei beni o dei servizi oggetto

di queste spese, senza estendere oltre misura la portata di una disposizione derogatoria al regime del diritto a detrazione[14].

58. Pertanto, e in conformità alla giurisprudenza Uudenkaupungin kaupunki, si tratta di verificare nelle cause principali se le categorie di spese escluse dalla detrazione dell'IVA pagata a monte dalla disciplina in esame siano state definite in modo sufficientemente preciso, cioè se esse siano state delimitate facendo riferimento alla natura dei beni o dei servizi acquistati.

59. In via generale, osservo che il regio decreto del 1968, oltre alle categorie specifiche che esclude dal diritto a detrazione, contempla anche i beni e i servizi utilizzati ai fini di ogni altro uso privato del personale dell'impresa. Tale esclusione, formulata in questi termini, appare fondata sulla destinazione privata dei beni o dei servizi piuttosto che sulla loro natura e, in tal modo, non soddisfa i requisiti di cui all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva, come interpretato dalla Corte.

60. Tuttavia, come ha osservato il governo ellenico nelle sue osservazioni scritte, le cause principali non riguardano beni o servizi che rientrano in questa categoria generica, bensì beni o servizi utilizzati dal soggetto passivo per bisogni più circoscritti del suo personale, precisati nelle altre categorie elencate nel regio decreto del 1968.

61. Occorre pertanto esaminare la sufficiente precisione di queste categorie alla luce dei requisiti di cui all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva.

62. Per quanto riguarda il procedimento C-538/08, la categoria di cui trattasi è quella considerata all'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968 che riguarda i beni o i servizi utilizzati dal datore di lavoro allo scopo di fornire al suo personale «un mezzo di trasporto individuale».

14 — Per gli Stati membri fondatori della Comunità europea e per quelli che vi hanno aderito anteriormente al 1° gennaio 1978, che hanno adottato la loro disciplina recante esclusione del diritto a detrazione dell'IVA quando la seconda direttiva era ancora in vigore, l'art. 11, n. 4, di quest'ultima resta sempre direttamente rilevante. Per contro, per gli Stati membri che hanno aderito in seguito all'abrogazione della seconda direttiva effettuata dalla sesta direttiva, l'applicazione del criterio «taluni beni e servizi» è soltanto indiretto o, in altri termini, incorporato nelle condizioni di applicazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

63. Secondo il giudice del rinvio, l'analisi della genesi di questa disposizione mostra chiaramente che il legislatore nazionale ha inteso includervi sia i beni e i servizi utilizzati per offrire un mezzo di trasporto individuale sia la messa a disposizione di un veicolo da parte di un soggetto passivo ad un suo dipendente.

64. Si può osservare che questa categoria è, sotto un duplice profilo, più ampia di quella che è stata esaminata dalla Corte nella causa conclusa con la pronuncia della citata sentenza Royscot, nella quale è stata dichiarata compatibile con l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva l'esclusione dal diritto a detrazione dell'IVA dovuta sull'acquisto di autoveicoli. Infatti, da una parte, la categoria prevista dall'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968 include i beni o i servizi utilizzati per fornire un mezzo di trasporto individuale. Dall'altra, tale categoria non è limitata agli autoveicoli detti da turismo, ma può anche comprendere, come il giudice del rinvio ha osservato, la messa a disposizione di un veicolo per il trasporto dei dipendenti del soggetto passivo dalla loro residenza al loro luogo di lavoro.

65. Tuttavia, ciò non significa che la categoria di cui trattasi sia definita in modo eccessivamente generico.

66. In primo luogo, sussistono pochi dubbi che tale categoria possa condurre ad escludere la totalità o la quasi totalità dei beni o dei servizi dal diritto a detrazione e a svuotare di sostanza il regime generale previsto all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva [15].

67. In secondo luogo, includendo la stessa messa a disposizione di un mezzo di trasporto individuale a vantaggio dei dipendenti del soggetto passivo, la categoria di cui trattasi costituisce indubbiamente una designazione sufficientemente precisa dei beni oggetto delle spese controverse nella causa principale che, lo ricordo, riguarda l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto di veicoli da parte del soggetto passivo, veicoli destinati, in parte, all'uso privato dei suoi dipendenti.

68. Quanto alle categorie in esame nel procedimento C-33/09, ritengo anche che quella relativa alla «fornitura di cibo e bevande al personale del soggetto passivo» nonché quella riguardante la «fornitura di un alloggio al personale del soggetto passivo» rispondano sufficientemente ai requisiti di cui all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva.

15 — V. al riguardo, in particolare, citate sentenze Royscot (punto 24), nonché Charles e Charles-Tijmens (punto 33).

69. Da una parte, in contrasto con quanto suggerito dalla ricorrente nella causa principale di questa medesima controversia a proposito della categoria relativa alla fornitura di pasti e bevande, non credo che i beni e i servizi rientranti in questa categoria debbano essere individuati e/o enumerati in modo esaustivo. Considerate le informazioni fornite dal giudice del rinvio, appare chiaro che sono inclusi in questa categoria i generi alimentari nonché i beni e i servizi che servono al confezionamento e alla preparazione dei pasti e delle bevande. Tale categoria di beni o di servizi mi sembra pertanto sufficientemente riconoscibile e definita, implicitamente, in funzione della natura del bene.

70. Osservo, inoltre, che la Corte, nella sua citata sentenza Danfoss e AstraZeneca, non ha rilevato l'esistenza di un ostacolo di principio a che l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA che grava sugli acquisti e le operazioni assimilate aventi ad oggetto «il vitto del proprietario e del personale dell'impresa» rientri nell'ambito di applicazione della deroga prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

71. D'altra parte, condivido la valutazione svolta dal giudice del rinvio a proposito della categoria relativa alla «fornitura di un alloggio al personale del soggetto passivo», che include, come ha rilevato il giudice del rinvio, la messa a disposizione di un'abitazione a vantaggio dei dipendenti del datore di lavoro, come tale, ma anche le spese generate dal ricorso a servizi di agenzia o di intermediazione che hanno consentito tale messa a disposizione. Anche in questo caso si tratta, a mio avviso, di una categoria sufficientemente definita, in modo implicito, facendo riferimento alla natura dei beni e dei servizi di cui trattasi.

72. Per contro, nutro forti dubbi quanto alla sufficiente determinatezza delle altre due categorie controverse, cioè quelle che si riferiscono «all'offerta di attività ricreative al personale del [soggetto passivo]», prevista all'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968, nonché quella relativa agli «omaggi d'affari o altre gratificazioni offerti a persone che non potrebbero beneficiare, integralmente o per la maggior parte, della detrazione dell'imposta che viene o verrebbe loro fatturata», prevista all'art. 1, n. 1, lett. b), di tale regio decreto.

73. Tali categorie, infatti, sono definite in funzione del loro scopo, cioè della loro finalità, senza che, inoltre, la natura dei beni o dei servizi di cui trattasi sia o possa essere obiettivamente delineata, neanche in via generale. In particolare, in contrasto con quanto il governo olandese ha affermato nelle sue osservazioni scritte, non esiste alcun elemento che consenta di sostenere che la categoria

degli omaggi d'affari sia limitata agli articoli di lusso. Al contrario, tale asserto sembra smentito dall'art. 1, n. 2, del regio decreto del 1968, il quale precisa che occorre intendere per «omaggi d'affari» o «altre gratificazioni», «tutte le prestazioni fornite dall'imprenditore nel contesto delle sue relazioni d'affari oppure per spirito di liberalità verso gli altri».

74. Alla luce della considerazioni che precedono, ritengo che l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva e l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che uno Stato membro, che si sia avvalso della facoltà offerta da detti articoli di escludere dalla detrazione le categorie di spese che rispondono alle seguenti definizioni:

— «fornitura di un mezzo di trasporto individuale al personale del datore di lavoro»;

— «fornitura di cibo e bevande al personale del datore di lavoro»;

— «fornitura di un alloggio al personale del datore di lavoro»,

abbia soddisfatto la condizione che gli impone di definire una categoria di beni e/o di servizi in modo sufficientemente preciso, facendo riferimento, anche implicitamente, alla natura di tali beni e/o servizi.

Per contro, non soddisfa detta condizione l'esclusione, effettuata da uno Stato membro, del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte che si riferisca a categorie di spese rispondenti alle seguenti definizioni:

— «offerta di attività ricreative al personale del datore di lavoro»,

— «[offerta] di omaggi d'affari o altre gratificazioni (…) a persone che non potrebbero beneficiare, integralmente o per la maggior parte, della detrazione dell'imposta che viene o verrebbe loro fatturata».

B — *Sulle seconde questioni presentate nelle due controversie*

75. Con le loro seconde rispettive questioni, formulate in termini identici, i giudici

del rinvio domandano sostanzialmente se, nell'ipotesi in cui sia autorizzata per una o più categorie di spese esaminate nel contesto della soluzione delle prime questioni pregiudiziali un'esclusione totale del diritto a detrazione dell'IVA, le disposizioni della sesta direttiva debbano essere interpretate nel senso che esse ostano ad una esclusione parziale del diritto alla detrazione dell'IVA, come risultante da una normativa nazionale adottata anteriormente all'entrata in vigore di tale direttiva.

76. Considerato, da una parte, il carattere generale della facoltà offerta agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, che consente loro di mantenere in vigore tutte le esclusioni del diritto a detrazione previste dalla loro normativa nazionale applicata anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva e, dall'altra, il proverbio secondo cui «il poco è ricompreso nel molto», non intravvedo nessun ostacolo perché uno Stato membro possa circoscrivere la portata di un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, fin dall'adozione di tale esclusione.

77. Siffatta possibilità mi sembra conforme allo spirito della sesta direttiva. Se la Corte ha infatti riconosciuto che l'art. 17 della sesta direttiva non ostava a che uno Stato membro riducesse la portata o l'ambito di applicazione delle esclusioni esistenti *successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva*, in quanto la loro soppressione avrebbe costituito l'obiettivo dell'art. 28, n. 4, di detta direttiva [16], è logico dedurne che le disposizioni della sesta direttiva, tra cui in particolare l'art. 17, n. 2, non ostano neppur esse all'adozione, *anche prima dell'entrata in vigore di tale direttiva*, di una disciplina nazionale che prevede la parziale esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

78. Ritengo pertanto che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che autorizza uno Stato membro a mantenere in vigore una parziale esclusione del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte per spese riguardanti taluni beni o servizi, esclusione introdotta da una normativa nazionale adottata anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva.

C — *Sulla terza questione presentata nel procedimento C-33/09*

79. La terza questione presentata dal giudice del rinvio nel procedimento C-33/09 riguarda

16 — V. sentenze Commissione/Francia, cit. (punti 21 e 22); 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punto 45), nonché citate sentenze Danfoss e AstraZeneca (punto 32), e Magoora (punto 36).

soltanto la situazione specifica della parziale esclusione del diritto a detrazione dell'IVA della categoria di spese relativa alla «fornitura di cibo e bevande» ai dipendenti del soggetto passivo, prevista all'art. 1, n. 1, lett. c), del regio decreto del 1968.

80. Ricordo che, con tale questione, il giudice del rinvio domanda se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di introdurre una modifica alla parziale esclusione del diritto a detrazione dell'IVA riguardante la categoria di spese relativa alla «fornitura di cibo e bevande», modifica destinata, in linea di principio, a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, nel caso singolo e per un dato esercizio fiscale, essa ne ampli la portata alla luce del carattere forfettario del regime modificato.

81. È pacifico che, per quanto riguarda tale categoria — che mi sembra sufficientemente definita, come ho rilevato nell'esame che precede delle prime questioni pregiudiziali — il regio decreto del 1968 è stato modificato in seguito all'entrata in vigore della sesta direttiva.

82. È del pari pacifico, come risulta dalla decisione di rinvio e come ha ammesso anche la ricorrente nella causa principale all'udienza dinanzi alla Corte, che le modifiche intervenute che si riferiscono all'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA delle spese relative alla fornitura di cibo e bevande hanno, in generale, ridotto la portata di detta esclusione.

83. Orbene, in conformità della giurisprudenza, siffatta riduzione della portata di un'esclusione del diritto a detrazione rientra nell'ambito di applicazione della deroga prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, quand'anche sia stata adottata successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva[17]. Infatti, come si è già rilevato, la riduzione della portata di siffatta deroga al principio del diritto a detrazione dell'IVA, di cui all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, è conforme all'obiettivo di quest'ultima.

84. Tale valutazione di ordine generale non mi sembra inficiata dalla possibilità, ipotizzata dal giudice del rinvio ma per la quale è pacifico che essa non è rilevante nella causa principale, che, in un caso eccezionale, il nuovo regime di parziale esclusione di tipo forfettario, istituito successivamente

17 — Citate sentenze Commissione/Francia (punto 22); Danfoss e AstraZeneca (punto 32); Magoora (punto 36), nonché Puffer (punto 85).

all'entrata in vigore della sesta direttiva, possa condurre ad un risultato economico più sfavorevole di quello esistente sotto il regime anteriore, a causa delle modalità d'applicazione di questo nuovo regime.

85. Al riguardo, ricordo che, secondo il giudice del rinvio e secondo le osservazioni scritte del governo olandese, siffatta situazione potrebbe prodursi esclusivamente nel caso in cui il soggetto passivo proponesse cibo e bevande ai suoi dipendenti, senza contribuire né alla loro preparazione né a consentirne il loro consumo, pur eccedendo la soglia di NLG 500 (circa EUR 227) per ciascun dipendente nel corso dello stesso esercizio contabile.

86. Orbene, la semplice possibilità che tale caso possa concretizzarsi non può, a mio avviso, condurre ad escludere l'applicazione della deroga prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva allorché, come osservato dal giudice del rinvio, la modifica intervenuta successivamente all'entrata in vigore di detta direttiva sia, in generale, più favorevole per i soggetti passivi del regime vigente prima di quella data. Infatti, il verificarsi, anche certo, di una simile circostanza isolata o eccezionale non inciderebbe sul principio secondo cui la modifica della normativa nazionale adottata dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva ha ridotto l'ambito delle esclusioni precedentemente esistenti.

87. Ritengo, per contro, che, come ha giustamente osservato la Commissione, il giudice che dovesse confrontarsi con il caso eccezionale e attualmente ipotetico considerato dal giudice del rinvio dovrebbe, in conformità all'obbligo che gli incombe in forza del diritto comunitario, interpretare, per quanto possibile, le disposizioni del suo diritto interno alla luce della lettera e dello scopo della sesta direttiva affinché possano essere conseguiti i risultati che essa persegue[18].

88. Considero, pertanto, che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che autorizza uno Stato membro ad apportare, successivamente alla sua entrata in vigore, una modifica all'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA di una categoria di spese, come quella relativa nella causa principale alla fornitura di cibo e bevande da parte del soggetto passivo a beneficio dei suoi dipendenti, modifica destinata in linea di principio a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, in un caso singolo e per un dato esercizio fiscale non pertinente nella causa principale, essa ampli la portata di tale esclusione per il carattere forfettario del regime modificato.

18 — V., in particolare, in merito a tale obbligo, citata sentenza Magoora (punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

VI — Conclusione

89. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente le questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad der Nederlanden e dal Gerechtshof Amsterdam:

«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 d'applicazione del sistema comune d'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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che uno Stato membro, che si sia avvalso della facoltà offerta da detti articoli di escludere dalla detrazione le categorie di spese che rispondono alle seguenti definizioni:

— "fornitura di un mezzo di trasporto individuale al personale del datore di lavoro";

— "fornitura di cibo e bevande al personale del datore di lavoro";

— "fornitura di un alloggio al personale del datore di lavoro",

abbia soddisfatto la condizione che gli impone di definire una categoria di beni e/o di servizi in modo sufficientemente preciso, facendo riferimento, anche implicitamente, alla natura di tali beni e/o servizi.

Per contro, non soddisfa detta condizione l'esclusione, effettuata da uno Stato membro, del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte che si riferisca a categorie di spese rispondenti alle seguenti definizioni:

— "offerta di attività ricreative al personale del datore di lavoro";

— "[offerta] di omaggi d'affari o altre gratificazioni (…) a persone che non potrebbero beneficiare, integralmente o per la maggior parte, della detrazione dell'imposta che viene o verrebbe loro fatturata".

2) L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che autorizza uno Stato membro a mantenere in vigore una parziale esclusione del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte per spese riguardanti taluni beni o servizi, esclusione introdotta da una normativa nazionale adottata anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva.

3) L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che autorizza uno Stato membro ad apportare, successivamente alla sua entrata in vigore,

una modifica all'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA di una categoria di spese, come quella relativa, nel procedimento C-33/09, alla fornitura di cibo e bevande da parte del soggetto passivo a beneficio dei suoi dipendenti, modifica destinata in linea di principio a restringerne la portata, ma con riferimento alla quale non si può escludere che, in un caso singolo e per un dato esercizio fiscale non pertinente nella causa principale, essa ampli la portata di tale esclusione per il carattere forfettario del regime modificato».