SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 settembre 2010 *

Nel procedimento C-395/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) con decisione 6 agosto 2009, pervenuta in cancelleria il 13 ottobre 2009, nella causa

**Oasis East sp. z o.o.**

contro

**Minister Finansów,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore), presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 luglio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per l'Oasis East sp. z o.o., dai sigg. M. Wojda e J. Martini;

— per il governo polacco, dai sigg. M. Szpunar e M. Jarosz, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dalle sig.re M. Owsiany-Hornung e K. Herrmann, nonché dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»), le cui disposizioni sono state, in sostanza, riprese all'art. 176 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Oasis East sp. z o.o. (in prosieguo: l' «Oasis East») ed il Minister Finansów (Ministro polacco delle Finanze).

## Contesto normativo

*Normativa dell'Unione*

3 Ai sensi dell'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva, nella redazione risultante dall'art. 28 septies di quest'ultima:

«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 [(in prosieguo: l'"IVA")] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti 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 dalla 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 un 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».

4 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112.

5 A norma dell'art. 176 di quest'ultima direttiva:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1º gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

*Normativa nazionale*

6 L'art. 25, n. 1, punto 1 bis, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (ustawa o podatku VAT z roku 1993) dell'8 gennaio 1993 (in prosieguo: la «legge del 1993 relativa all'IVA») dispone:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non sono applicabili nel caso di acquisto di servizi importati per i quali il pagamento del corrispettivo viene effettuato direttamente o indirettamente ad una persona avente la residenza, la sede o l'amministrazione centrale nel territorio o nel paese menzionati nell'allegato 9 della legge».

7 L'allegato 9 della legge del 1993 relativa all'IVA, intitolato «Elenco dei paesi (territori) per i quali l'imposta sull'importazione dei servizi non viene ridotta di un importo pari all'imposta dovuta, né conferisce il diritto al rimborso della differenza dell'IVA dovuta», contiene il seguente elenco:

«1) Principato di Andorra;

2) Anguilla – Territorio autonomo dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

3) Antigua e Barbuda;

4) Aruba – Territorio autonomo del Regno dei Paesi Bassi;

5) Bahamas;

6) Stato del Bahreïn;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermude – Territorio dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

10) Isole Vergini britanniche – Territorio dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

11) Isole Cooks – Territorio autonomo associato alla Nuova Zelanda;

12) Repubblica dominicana;

13) Gibilterra – Territorio dipendente dalla Corona britannica;

14) Grenada;

15) Guernsey/Sark/Alderney – Territori dipendenti dalla Corona britannica;

16) Hong Kong – Regione speciale amministrativa della Repubblica popolare cinese;

17) Jersey – Territorio della Corona britannica;

18) Isole Caimane – Territorio dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

19) Repubblica di Liberia;

20) Principato del Liechtenstein;

21) Macao – Regione speciale amministrativa della Repubblica popolare cinese;

22) Repubblica delle Maldive;

23) Isola di Man – Territorio della Corona britannica;

24) Repubblica delle Isole Marshall;

25) Repubblica di Mauritius;

26) Principato di Monaco;

27) Montserrat – Territorio dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

28) Repubblica di Nauru;

29) Antille olandesi – Territorio autonomo del Regno dei Paesi Bassi;

30) Niue – Territorio autonomo associato alla Nuova Zelanda;

31) Repubblica di Panama;

32) Stato indipendente delle Samoa;

33) Repubblica delle Seychelles;

34) Federazione di S. Cristoforo e Nevis;

35) Santa Lucia;

36) S. Vincenzo e le Grenadine;

37) Regno di Tonga;

38) Isole Turks e Caicos – Territorio dipendente dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord;

39) Isole Vergini degli Stati Uniti – Territorio non incorporato degli Stati Uniti;

40) Repubblica di Vanuatu;

41) Emirati Arabi Uniti».

8 Tale disciplina tributaria è stata essenzialmente mantenuta dalle disposizioni della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (ustawa o podatku VAT z roku 2004) dell'11 marzo 2004 (in prosieguo: la «legge del 2004 relativa all'IVA»), cioè dall'art. 88, n. 1, punto 1, di tale legge, letto in combinato disposto con l'allegato 5 di quest'ultima il cui elenco comprende 39 Stati e territori invece di 41. Tali disposizioni sono entrate in vigore il 1º maggio 2004.

**Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale**

9 L'Oasis East produce e vende fontane ad acqua refrigeranti. Nell'ambito delle sue attività, che comprendono anche servizi di assistenza alla clientela, essa ha ricorso a prestazioni di servizi proposte da un'impresa stabilita in uno dei territori elencati all'allegato 9 della legge del 1993 relativa all'IVA, allegato sostituito dall'allegato 5

della legge del 2004 relativa all'IVA. Tale impresa fornisce all'Oasis East servizi di gestione e di assistenza tecnica. Le prestazioni in questione implicano segnatamente lo svolgimento delle seguenti attività, cioè marketing, organizzazione e partecipazione nel settore delle fiere internazionali, operazioni rientranti nella pianificazione della produzione, servizi di ingegneria, consulenze finanziarie e contabili, organizzazione di trasporti, servizi connessi alla gestione dei sistemi informatici, coordinamento in materia di acquisti e di vendite.

10 Il 28 dicembre 2007, dinanzi al direttore delle finanze di Katowice, l'Oasis East ha posto il quesito se, dal 1° maggio 2004, avesse il diritto di detrarre l'importo dell'imposta assolta a monte in occasione dell'importazione di servizi amministrativi il cui prezzo è pagato ad un'impresa che ha stabilito la sede in uno dei territori compresi nell'allegato 5 della legge del 2004 relativa all'IVA.

11 Con decisione 4 aprile 2008 il direttore dell'amministrazione finanziaria di Katowice ha dato una risposta negativa al quesito posto dall'Oasis East. Egli ha considerato che quest'ultima non aveva il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte, dato che il prezzo dei servizi in questione era pagato ad un'impresa che aveva stabilito il domicilio, la sede o l'amministrazione in uno degli Stati o territori menzionati all'allegato 5 della legge del 2004 relativa all'IVA.

12 Il direttore dell'amministrazione finanziaria di Katowice ha rilevato che la legislazione nazionale non era incompatibile col diritto dell'Unione, dato che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva autorizzerebbe gli Stati membri a mantenere tutte le esclusioni previste dalla legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore di tale direttiva. Ne ha dedotto che la Repubblica di Polonia aveva conservato la facoltà di mantenere in vigore le restrizioni in materia di detrazione dell'IVA esistenti alla data della sua adesione all'Unione europea.

13 Il 18 giugno 2008 l'Oasis East ha adito il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di Gliwice) con un ricorso diretto contro la suddetta decisione del 4 aprile 2008.

14 Con decisione 22 dicembre 2008, tale giudice ha respinto il ricorso dell'Oasis East. Esso ha considerato che il mantenimento nell'ordinamento nazionale dell'esclusione di cui all'art. 88, n. 1, punto 1, della legge del 2004 relativa all'IVA non costituiva un'infrazione all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

15 Nel ricorso per cassazione introdotto il 9 marzo 2009, l'Oasis East ha reiterato l'argomentazione fatta valere in precedenza. Il Naczelny Sad Administracyjny ha deciso, alla luce di tali elementi, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il diritto comunitario, ed in particolare l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (...) (attualmente l'art. 176 della direttiva 2006/112/CE [...]), conferisca ad uno Stato membro il diritto di applicare la normativa nazionale che esclude il diritto del soggetto passivo alla riduzione dell'importo o al rimborso della differenza dell'imposta dovuta nel caso di acquisto di servizi importati per i quali il pagamento del corrispettivo viene effettuato direttamente o indirettamente ad una persona avente la residenza, la sede o l'amministrazione centrale nell'area di uno dei territori o paesi definiti nella legislazione nazionale come cosiddetti "paradisi fiscali", tenendo conto della circostanza che un'esclusione siffatta era stata adottata prima dell'adesione dello Stato membro alla Comunità».

**Sulla questione pregiudiziale**

16 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, le cui disposizioni sono state sostanzialmente riprese all'art. 176 della direttiva 2006/112, autorizzi il mantenimento di una legislazione nazionale, applicabile al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva nello Stato membro interessato, che esclude in maniera generale il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte in occasione dell'acquisto di servizi importati il cui prezzo è pagato direttamente o indirettamente ad una persona stabilita in uno Stato o in un territorio definito come «paradiso fiscale» dalla legislazione medesima.

17 Poiché il testo della questione cita al tempo stesso l'art. 17, n. 1, della sesta direttiva e l'art. 176 della direttiva 2006/112, occorre rilevare preliminarmente che le due disposizioni in parola sono in sostanza identiche.

18 Per risolvere la suddetta questione, occorre ricordare che il diritto alla detrazione, enunciato 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 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, Racc. pag. I-81, punto 42; 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik, Racc. pag. I-4357, punto 33, nonché 15 aprile 2010, cause riunite C-538/08 e C-33/09, X Holding e Oracle Nederland, Racc. pag. I-3129, punto 37).

19 Il principio del diritto alla detrazione è tuttavia mitigato dalla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. 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 da tale articolo (v. sentenze

11 dicembre 2008, causa C-371/07, Danfoss e AstraZeneca, Racc. pag. I-9549, punto 28, nonché X Holding e Oracle Nederland, cit., punto 38).

20 Dato che il Consiglio non ha adottato disposizioni siffatte, gli Stati membri possono mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA. Il diritto dell'Unione non prevede quindi attualmente 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).

21 Circa la portata del regime derogatorio di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, la Corte ha tuttavia dichiarato che tale disposizione presuppone che le esclusioni che gli Stati membri possono mantenere fossero legittime in forza 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 (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»), anteriore alla sesta direttiva (v. sentenze 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a., Racc. pag. I-6671, punto 21, nonché X Holding e Oracle Nederland, cit., punto 40).

22 A questo proposito l'art. 11 della seconda direttiva, pur stabilendo, al n. 1, il diritto a detrazione, prevedeva, al n. 4, che gli Stati membri potessero escludere dal sistema delle detrazioni 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.

23 Di conseguenza, la facoltà concessa agli Stati membri all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva non costituisce un potere discrezionale assoluto di escludere tutti o quasi tutti i beni e servizi dal regime del diritto a detrazione e di rendere in tal modo praticamente

inoperante la disciplina introdotta dall'art. 11, n. 1, della seconda direttiva. La suddetta facoltà non riguarda quindi esclusioni generali e non dispensa gli Stati membri dall'obbligo di precisare sufficientemente la natura o l'oggetto dei beni e dei servizi per i quali è escluso il diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenze Royscot e a., cit., punti 22 e 24, nonché 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles e Charles-Tijmens, Racc. pag. I-7037, punti 33 e 35).

24 Inoltre, poiché si tratta di un regime che costituisce una deroga al principio del diritto alla detrazione dell'IVA, esso deve essere interpretato restrittivamente (v. sentenze Metropol e Stadler, cit., punto 59, nonché 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora, Racc. pag. I-10921, punto 28).

25 Quanto alla causa principale ed all'eventuale applicabilità del regime derogatorio previsto all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, occorre rilevare che la suddetta direttiva è entrata in vigore in Polonia alla data di adesione di tale Stato membro all'Unione, vale a dire il 1º maggio 2004. Pertanto tale data rileva ai fini dell'applicazione della disposizione summenzionata per quanto riguarda il suddetto Stato membro (v. sentenza Magoora, cit., punto 27).

26 Poiché il governo polacco ha richiamato la circostanza che, secondo il tenore letterale dell'art. 176 della direttiva 2006/112, si prevede una distinzione fra gli Stati membri i quali hanno aderito all'Unione prima del 1º gennaio 1979 e quelli, come la Repubblica di Polonia, la cui adesione è successiva a tale data, è sufficiente far osservare che tale differenziazione è diretta solo a determinare la data prima della quale le spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA dovevano essere previste dalla legislazione nazionale.

27 Conseguentemente l'art. 176 della direttiva 2006/112 non può dar luogo a un'interpretazione differente, circa la portata delle esclusioni considerate, a seconda che lo Stato membro interessato abbia aderito all'Unione prima del 1º gennaio 1979 o successivamente a tale data. In tale situazione l'inserimento del suddetto art. 176 non ha avuto alcuna incidenza sulla giurisprudenza relativa all'interpretazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

28 Al fine di valutare la legislazione nazionale di cui trattasi nella causa principale in rapporto al regime derogatorio da essa previsto, è necessario constatare che, come ha del pari sottolineato il giudice del rinvio, tale legislazione costituisce una misura di carattere generale che limita il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per qualsiasi acquisto di servizi importati il cui prezzo è direttamente o indirettamente pagato ad una persona stabilita in uno Stato o territorio definito come «paradiso fiscale» dalla suddetta legislazione.

29 Orbene, una legislazione siffatta implica una limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA che va oltre quella autorizzata all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

30 La Corte ha infatti precisato che gli Stati membri non sono autorizzati a mantenere esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA applicabile in maniera generale a qualunque spesa connessa all'acquisto di beni o servizi (v., in tal senso, sentenze 23 aprile 2009, causa C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Racc. pag. I-3459, punti 28 e 29, nonché X Holding e Oracle Nederland, cit., punto 44).

31 Infine, quanto alla considerazione fatta valere dal governo polacco secondo cui la legislazione nazionale controversa risponde alla necessità di prevenire frodi fiscali, occorre sottolineare che, se è vero che la Corte ha riconosciuto, al punto 70 della sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609), che il principio di divieto di comportamenti abusivi si applica al settore IVA, il suddetto principio non può permettere agli Stati membri di ampliare l'ambito di applicazione del regime derogatorio in parola. Inoltre se, come indica il giudice del rinvio, le restrizioni

previste dal diritto polacco fossero motivate dalla necessità di evitare talune frodi o evasioni fiscali, l'art. 27 della sesta direttiva prevede a tal fine un provvedimento speciale che permette al Consiglio di autorizzare qualsiasi Stato membro a introdurre misure particolari di deroga.

32 Considerato quanto precede, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, le cui disposizioni sono state in sostanza riprese all'art. 176 della direttiva 2006/112, deve interpretarsi nel senso che esso non autorizza il mantenimento di una legislazione nazionale, applicabile al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva nello Stato membro interessato, che escluda in maniera generale il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte in occasione dell'acquisto di servizi importati, il cui prezzo è pagato direttamente o indirettamente ad una persona stabilita in uno Stato o territorio definito come «paradiso fiscale» dalla suddetta legislazione.

**Sulle spese**

33 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 (Settima Sezione) dichiara:

**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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile**

**1995, 95/7/CE, le cui disposizioni sono state, in sostanza, riprese all'art. 176 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve interpretarsi nel senso che esso non autorizza il mantenimento di una legislazione nazionale, applicabile al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva 77/388 nello Stato membro interessato, che escluda in maniera generale il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte in occasione dell'acquisto di servizi importati, il cui prezzo è pagato direttamente o indirettamente ad una persona stabilita in uno Stato o territorio definito come «paradiso fiscale» dalla suddetta legislazione.**

Firme