CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER

presentate il 21 gennaio 1999 *

1. La presente causa riguarda l'esatta portata della facoltà riconosciuta agli Stati membri di escludere dal diritto a detrazione l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata da un operatore economico soggetto passivo dell'imposta al momento dell'acquisto di autovetture impiegate per l'attività della propria impresa.

I — Normativa comunitaria

2. Emerge dall'ordinanza di rinvio che una delle società che hanno dato impulso alle cause a quibus ha presentato una richiesta di detrazione dell'IVA relativa ad un periodo decorrente dal 1973, data alla quale era in vigore la seconda direttiva 67/228/CEE [1]. Analogamente alla sesta direttiva 77/388/CEE [2], alla quale fanno riferimento le altre due società ricorrenti, la seconda direttiva costituisce pertanto parte della normativa comunitaria pertinente.

La seconda direttiva

3. L'art. 11 della seconda direttiva, che introduce il diritto a deduzione, dispone, al n. 1, che:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per i bisogni della sua impresa, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre 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;

(...)».

* Lingua originale: il francese.

1 — 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»).

2 — 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. Il n. 4 di questo stesso articolo precisa, tuttavia, che:

«Dal beneficio del regime delle deduzioni 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 passivo o del suo personale».

La sesta direttiva

5. Le disposizioni della sesta direttiva relative al diritto alla detrazione figurano all'art. 17, n. 2, che dispone, nella versione risultante dall'art. 28 septies, come modificato, della stessa direttiva [3]:

«Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto 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. Un regime di esclusione del diritto a deduzione viene formulato all'art. 17, n. 6, in base al quale:

«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 deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione 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».

3 — L'art. 28 septies è stato inserito nella sesta direttiva dall'art. 1, punto 22, della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1). Tale articolo è stato modificato dall'art. 1, punto 10, della direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18).

7. L'art. 1 della sesta direttiva dispone che le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative adottate dagli Stati membri per adattare il proprio regime dell'IVA al contenuto della sesta direttiva entrino in vigore entro il 1° gennaio 1978.

8. Il 25 gennaio 1983 la Commissione presentava al Consiglio la proposta di dodicesima direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto [4], che veniva modificata da un'altra proposta presentata dalla Commissione al Consiglio il 20 febbraio 1984 [5]. Questa proposta non veniva adottata dal Consiglio.

9. Una nuova proposta di direttiva veniva presentata dalla Commissione il 17 giugno 1998 [6].

II — Normativa nazionale

10. Secondo l'ordinanza di rinvio, la detrazione dell'IVA sull'acquisto di autovetture è vietata nel Regno Unito fin dal 1973 in forza di una serie di regolamenti (in prosieguo: i «Cars Orders») (regolamenti in materia di autovetture).

11. L'art. 4 del «VAT (Cars) Order del 1972» (regolamento del 1972 relativo all'IVA sulle autovetture) citato a titolo di esempio dal giudice nazionale, dispone quanto segue:

«L'imposta sulla cessione o sull'importazione di un'autovettura non può essere dedotta come imposta a monte (...) tranne nei casi in cui:

a) il bene acquistato sia da noleggiare; o

b) l'autovettura sia fornita o importata per essere convertita in un veicolo diverso da un'autovettura; o

c) l'autovettura sia nuova o importata per la vendita» [7].

4 — GU C 37, pag. 8.

5 — GU C 56, pag. 7.

6 — Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime del diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (GU C 219, pag. 16).

7 — Testo citato alla pagina 2 della traduzione italiana dell'ordinanza di rinvio.

III — Fatti e procedimento nazionale

12. Tre gruppi di ricorrenti hanno promosso i procedimenti nazionali a quibus.

13. Le società Royscot Leasing Ltd e Royscot Industrial Leasing Ltd (in prosieguo: le società «Royscot») svolgono attività di leasing consistenti nell'acquisto di autovetture che esse noleggiano ad una tariffa comprensiva dell'IVA. Le società Royscot non prendono materialmente possesso delle autovetture, che vengono consegnate direttamente dal produttore ai noleggianti. Tali società o i loro dipendenti non possono pertanto utilizzare le autovetture per esigenze private.

14. La società T.C. Harrison Group Ltd (in prosieguo: la «Harrison») è membro rappresentante di una categoria di soggetti passivi IVA, alcuni dei quali esercitano tre diverse attività. La prima di queste attività consiste nel leasing di autovetture a lungo termine ed è identica a quella delle società Royscot. La seconda è un'attività di locazione di autovetture a breve termine. Quando le dette autovetture non vengono noleggiate, restano a disposizione dei dipendenti, che possono utilizzarle gratuitamente al di fuori del proprio orario di lavoro. La terza attività è un'attività di distribuzione di autovetture esercitata in franchising. Il contratto di franchising prevede che sia messo a disposizione dei clienti e del personale un parco di autovetture di prova. Taluni dipendenti possono utilizzare gratuitamente tali veicoli per i propri bisogni privati al di fuori dell'orario di lavoro.

15. La società Allied Domeqc plc (in prosieguo: la «Domecq») è membro rappresentante di una categoria di soggetti passivi IVA, alcuni dei quali esercitano attività di vendita al minuto nel settore agroalimentare. Questi ultimi hanno alle proprie dipendenze commessi viaggiatori e tecnici che utilizzano autovetture per svolgere le proprie mansioni e che realizzano a tal fine un notevole chilometraggio annuale. Il gruppo acquista vetture utilitarie, definite «autovetture di servizio», per soddisfare i bisogni professionali dei dipendenti. Questi ultimi possono del pari utilizzare le vetture per esigenze private, al di fuori del proprio orario di lavoro, a condizione che ciò avvenga entro limiti ragionevoli. Essi devono pagare un compenso per tale utilizzo privato, che costituisce pertanto un'operazione imponibile, il cui prezzo è comprensivo dell'IVA.

16. La Domeqc acquista anche autovetture, definite «autovetture di rappresentanza», per le esigenze professionali e private dei suoi dirigenti. Tali vetture vengono generalmente scelte tra modelli più sontuosi di quelli prescelti per le autovetture di servizio. L'impiego a titolo privato o professionale delle autovetture di rappresentanza varia sensibilmente da un dipendente all'altro. I dipendenti che possiedono autovetture di rappresentanza non devono pagare alcunché in cambio dell'utilizzo privato di queste.

17. Ciascuna delle parti ricorrenti presentava una domanda di detrazione dell'IVA dovuta sull'acquisto delle autovetture.

18. Esse sostengono che l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva come pure l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva precludono al Regno Unito la facoltà di istituire o mantenere un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, come quella disposta nei Cars Orders.

19. I Commissioners of Customs & Excise respingevano tutte le domande con la motivazione secondo cui le detrazioni richieste non erano consentite dai Cars Orders.

20. Le ricorrenti nelle cause a quibus proponevano ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal, ricorso che non veniva accolto. Dopo che anche la High Court of Justice aveva respinto i loro ricorsi, esse adivano la Court of Appeal.

IV — Questioni pregiudiziali

21. Secondo quest'ultima, la sola questione è se la seconda e la sesta direttiva conferiscano alle ricorrenti un diritto a detrazione che prevalga sul divieto previsto nei Cars Orders. Ritenendo che le disposizioni pertinenti di tali direttive non fossero chiare ed inequivocabili, la Court of Appeal ha sospeso il procedimento a quo ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 autorizzasse gli Stati membri ad emanare o mantenere in vigore, e se il secondo comma dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 autorizzi gli Stati membri a mantenere in vigore, normative nazionali che escludono senza limitazioni il diritto di detrarre l'IVA dovuta sull'acquisto di autovetture da utilizzarsi da parte di un soggetto passivo per le sue operazioni imponibili.

2) In particolare, se il diritto alla detrazione possa essere escluso:

a) anche se le autovetture siano strumenti essenziali dell'attività aziendale nel senso che l'attività stessa, per definizione, non sussisterebbe senza di esse (ad esempio, l'attività di leasing delle società Royscot, e di leasing e noleggio delle società del gruppo T.C. Harrison);

b) anche se le autovetture non siano mai disponibili per qualsiasi uso privato da parte del soggetto passivo o del suo personale (ad esempio, l'attività di leasing delle società Royscot e del gruppo T.C. Harrison);

c) anche se il soggetto passivo non possa esercitare la propria attività senza le autovetture (ad esempio, autovetture di prova acquistate da un membro del gruppo T.C. Harrison nella sua attività di agenzia);

d) anche se i dipendenti del soggetto passivo non possano svolgere le loro mansioni senza le autovetture (ad esempio, i commessi viaggiatori dipendenti del gruppo Allied Domecq);

e) indipendentemente da quanto indicato alle lettere a), c) o d), per il motivo che i dipendenti del soggetto passivo sono autorizzati a utilizzare accessoriamente per uso privato le auto al di fuori dell'orario di lavoro.

3) Se sia rilevante, ai fini della questione sub 2), lett. e), considerare se:

a) sia possibile effettuare una ripartizione delle spese relative alle autovetture tra uso professionale e uso privato delle stesse;

b) il permesso di usare le autovetture a fini privati sia una operazione imponibile ai fini dell'IVA posto che il soggetto passivo richiede un compenso ai dipendenti per tale uso.

4) Se l'autorizzazione concessa agli Stati membri ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, sia scaduta al termine del periodo di quattro anni di cui al primo comma».

V — Giurisprudenza della Corte

22. Successivamente all'ordinanza di rinvio, la Corte si è pronunciata sul senso e sulla portata dell'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva con sentenza 18 giugno 1998, Commissione/Francia [8].

23. Mediante il ricorso per inadempimento che è all'origine di tale sentenza, la Commissione intendeva far dichiarare che, mantenendo in vigore disposizioni legislative ai termini delle quali era esclusa la detraibilità dell'IVA inerente ai mezzi di trasporto che costituivano lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, la Repubblica Francese aveva violato gli obblighi che le incombevano in forza della sesta direttiva, e segnatamente le disposizioni dell'art. 17, n. 2, della medesima.

8 — Causa C-43/96 (Racc. pag. I-3903).

24. Erano in discussione le disposizioni dell'art. 237 dell'allegato II del «code général des impôts» francese, secondo cui «gli autoveicoli o mezzi di qualunque natura, progettati per trasportare persone o per uso promiscuo, che costituiscono un immobilizzo o, in caso contrario, quando non sono destinati ad essere rivenduti allo stato nuovo, non danno diritto alla detrazione».

25. Nella documentazione di base dell'amministrazione tributaria francese si precisava che i veicoli a cui si riferisce tale disposizione erano, principalmente, gli autoveicoli stradali.

26. La Commissione riteneva che, su tale punto, il codice generale francese delle imposte fosse incompatibile con il principio, considerato fondamentale, del diritto alla detrazione dell'IVA inerente a un mezzo di trasporto che costituiva l'oggetto stesso dell'attività del soggetto passivo.

27. La Corte non accoglieva il ricorso della Commissione.

28. Dopo aver rilevato che, ai sensi della prima frase dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva, il Consiglio stabilisce le spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA, la Corte statuiva che dalla frase successiva, a cui termini «saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale», derivava che «(...) le norme che il Consiglio deve adottare non sono limitate a priori alle spese non aventi natura strettamente professionale» [9].

29. La Corte rilevava in seguito che l'espressione «tutte le esclusioni», impiegata nell'art. 17, n. 6, secondo comma, il quale dispone che «Fino all'entrata in vigore delle norme [che il Consiglio deve adottare], gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva», «(...) comprende le spese aventi natura strettamente professionale» [10].

30. Infine, la Corte affermava espressamente che «(...) questa disposizione autorizza gli Stati membri a mantenere in vigore norme nazionali che escludono il diritto alla detrazione dell'IVA inerente ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo» [11].

VI — Risposte ai quesiti pregiudiziali

31. La prima e la quarta questione vertono entrambe sulla facoltà di uno Stato membro di mantenere in vigore una disciplina

9 — Ibidem, punto 17.
10 — Ibidem, punto 18.
11 — Ibidem.

nazionale che escluda dal diritto alla detrazione l'IVA dovuta da un soggetto passivo sull'acquisto di autovetture impiegate ai fini di sue operazioni imponibili. È quindi opportuno esaminarle congiuntamente.

Sulla prima e sulla quarta questione

32. Con la sua prima questione, la Court of Appeal chiede alla Corte se l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva autorizzasse gli Stati membri ad adottare o mantenere in vigore una normativa che esclude un tale diritto alla detrazione. Del pari, con la prima e la quarta questione, essa vorrebbe sapere se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva consenta agli Stati membri di mantenere in vigore una normativa di tal genere oltre il termine di quattro anni successivo all'entrata in vigore della sesta direttiva.

33. È opportuno esaminare in primo luogo quest'ultimo punto, nella misura in cui, nella citata sentenza Commissione/Francia, la Corte fornisce preziose indicazioni sull'interpretazione che deve essere data all'art. 17, n. 6.

34. Ricordo che, secondo la citata sentenza Commissione/Francia, l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che gli Stati membri sono autorizzati a mantenere in vigore norme nazionali che escludono il diritto alla detrazione dell'IVA inerente ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo.

35. Per giungere a tale conclusione, e non ricorrendo un inadempimento degli obblighi imputabile allo Stato membro interessato, la Corte ha implicitamente, ma necessariamente, dichiarato legittimo il mantenimento in vigore della normativa nazionale di cui trattasi oltre lo scadere del termine di quattro anni previsto dall'art. 17, n. 6, primo comma. Questa normativa, infatti, era ancora in vigore nel 1996, data della presentazione del ricorso, mentre il termine di quattro anni, che decorreva dal 1° gennaio 1978, data di entrata in vigore della sesta direttiva, era scaduto il 1° gennaio 1982.

36. Tale soluzione discende dallo stesso tenore letterale della norma. Infatti, il periodo di quattro anni è opponibile al solo Consiglio e non agli Stati membri, in quanto esso corrisponde al termine entro il quale il Consiglio doveva stabilire le spese che non danno diritto alla detrazione. Tale periodo non è in alcun modo fissato per delimitare il tempo entro il quale gli Stati membri devono rinunciare alle misure di esclusione dal diritto a deduzione che essi hanno adottato.

37. Se esiste una scadenza per l'autorizzazione disposta a favore degli Stati membri, questa non è prestabilita, poiché le discipline nazionali possono essere mantenute fintantoché il Consiglio non abbia emanato l'elenco delle spese che non danno diritto a detrazione.

38. Certo, sussiste uno stretto collegamento tra la facoltà di mantenere in vigore discipline nazionali e il termine entro il quale il Consiglio deve agire, dal momento che, adottando la sua decisione, il Consiglio mette fine alle normative nazionali. Tuttavia, l'inosservanza del termine da parte del Consiglio non è atta a menomare la libertà, riconosciuta agli Stati membri, di conservare il loro proprio sistema, posto che la norma non prevede alcun termine che limiti espressamente la durata di vigenza delle normative nazionali.

39. Gli obiettivi perseguiti dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva e la struttura complessiva del sistema che quest'ultima pone in essere confermano l'approccio rigorosamente letterale che così può esserne fatto.

40. La sesta direttiva, stando al suo dodicesimo 'considerando', si prefigge l'obiettivo di armonizzare il regime delle detrazioni. Tuttavia, il suo diciassettesimo 'considerando' riconosce pur sempre agli Stati membri il diritto di mantenere, entro certi limiti e a certe condizioni, misure particolari derogatorie, al fine di evitare frodi ed evasioni fiscali.

41. Il contemperamento di tali principi presuppone che le legislazioni nazionali applicabili in materia di esclusione del diritto a detrazione siano mantenute fintantoché non venga adottato un sistema comunitario armonizzato. Qualsivoglia vuoto normativo in tale settore, come quello al quale condurrebbe l'applicazione immediata di un diritto generalizzato alla detrazione, senza che vengano prestabilite le spese non detraibili attraverso una norma giuridica nazionale o comunitaria, favorirebbe comportamenti fraudolenti, consentendo al soggetto passivo di detrarre senza valido motivo ogni sorta di spesa privata dalle proprie operazioni imponibili.

42. La Corte ha pertanto ritenuto che il legislatore comunitario avesse collegato il termine dell'autorizzazione accordata agli Stati membri non già allo scadere del periodo di quattro anni previsto al primo comma, bensì alla effettiva entrata in vigore delle norme che il Consiglio, nonostante lo scadere del termine, continuava ad esser tenuto ad emanare.

43. Il termine di quattro anni stabilito al primo comma non è pertanto opponibile agli Stati membri.

44. Ancor più che per valutare la portata dell'autorizzazione concessa agli Stati membri, la citata sentenza Commissione/ Francia, ci offre elementi di risposta molto precisi circa la natura delle spese che essi hanno la facoltà di escludere dal diritto alla detrazione in forza dell'art. 17.

45. La discrezionalità consentita agli Stati membri sembra particolarmente ampia in tale settore, in quanto possono essere escluse da ogni detrazione le spese inerenti ai mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, secondo quanto dispone la sentenza in maniera del tutto esplicita.

46. La Corte ha espressamente rigettato ogni distinzione operata tra i mezzi di trasporto destinati ad un uso privato e gli altri. Basandosi sul tenore letterale dell'art. 17, n. 6, secondo comma, essa ha ritenuto che l'espressione «tutte le esclusioni», la quale fa riferimento alle esclusioni della detraibilità di talune spese che gli Stati membri hanno il diritto di mantenere, «(...) comprende le spese aventi natura strettamente professionale» [12].

47. Utilizzata in favore della detrazione dell'IVA applicata ai soli beni ad uso professionale, una tale distinzione potrebbe essere cionondimeno giustificata dalla preoccupazione di contenere il pregiudizio arrecato alla neutralità dell'IVA, costituito da ogni esclusione della detraibilità. Negare a un operatore economico il rifiuto del diritto alla detrazione sarebbe, in effetti, come tollerare l'esistenza di un effetto cumulativo contrario alla natura stessa dell'IVA, che consiste nel limitare l'imposizione al solo valore aggiunto realizzato in una determinata fase del processo produttivo.

48. Tuttavia, il timore degli Stati membri di non poter assicurare il rispetto della linea di ripartizione tra vetture utilizzate a titolo esclusivamente professionale e vetture ad uso promiscuo per via della difficoltà di effettuare controlli efficaci ha indotto il legislatore comunitario a emanare una normativa che autorizza a mantenere legislazioni applicabili alle une così come alle altre [13].

49. Questo stesso timore è all'origine della mancata differenziazione tra i mezzi di trasporto di cui trattasi, non più secondo l'impiego che se ne può fare, bensì secondo la natura dell'attività economica. Poco importa, alla stregua dell'art. 17, n. 6, e dell'interpretazione che la Corte ne ha dato, che le vetture acquistate da un soggetto passivo siano destinate ad un'attività che non si presta ad alcun rischio di sviamento dell'utilizzo di tali vetture a fini privati.

50. Le norme applicabili, come interpretate dalla Corte, traducono pertanto la preoccupazione del legislatore comunitario di non sacrificare gli interessi finanziari degli Stati membri alle esigenze di buon funzionamento e di neutralità del sistema comune dell'IVA, almeno fintanto che questi non avranno raggiunto un accordo sulle categorie di spese che non danno diritto alla detrazione dell'IVA.

12 — Ibidem.

13 — È significativo che il Consiglio non abbia ritenuto sufficiente, da questo punto di vista, la proposta presentata dalla Commissione nel 1983, che aveva introdotto il principio dell'esclusione dal diritto alla detrazione dell'IVA delle «spese relative all'acquisto, alla produzione o all'importazione, alla locazione o alla locazione finanziaria, all'utilizzazione, alla trasformazione, alla riparazione ed alla manutenzione di vetture da turismo (...)» (art. 1, n. 1). È vero che, all'art. 1, n. 2, il progetto prevedeva alcune deroghe per i veicoli adibiti al trasporto a titolo oneroso di persone, all'insegnamento o alla pratica della guida e alla locazione e per i veicoli facenti parte delle scorte aziendali di un'impresa.

51. La facoltà degli Stati membri di escludere la detraibilità di talune spese può, conseguentemente, considerarsi molto ampia.

52. Tale facoltà non è peraltro illimitata, poiché l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva enuncia la cosiddetta clausola di «standstill», la quale cristallizza le norme nazionali vigenti nel settore di cui trattasi al 1° gennaio 1978, data di entrata in vigore della sesta direttiva [14]. Tale articolo non consente pertanto agli Stati membri di aumentare, successivamente a tale data, l'onere che le esclusioni dal diritto alla detrazione fanno gravare sugli operatori economici.

53. Del pari, per poter mantenere in vigore le norme di diritto nazionale, non basta che esse fossero applicabili al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, ovvero il 1° gennaio 1978. È altresì necessario che esse siano conformi alle disposizioni della seconda direttiva, i cui effetti si sono protratti in ciascuno Stato membro fino all'entrata in vigore della sesta direttiva [15].

54. Non si potrebbe, infatti, ammettere che l'entrata in vigore della sesta direttiva, uno degli obiettivi della quale è l'armonizzazione del regime delle deduzioni dell'IVA [16], abbia l'effetto di permettere a uno Stato membro di mantenere in vigore norme nazionali incompatibili con gli obblighi che gli incombevano in forza della precedente direttiva, posto che anche quest'ultima perseguiva la realizzazione di una convergenza dei regimi nazionali dell'IVA [17].

55. Tuttavia, come vedremo, il regime istituito dalla seconda direttiva lascia, anch'esso, un notevole margine di apprezzamento agli Stati membri.

56. Preciso, innanzi tutto, che l'obbligo di adeguarsi alla seconda direttiva pone naturalmente la questione dell'interpretazione dell'art. 11, nn. 1 e 4, di essa, per fini diversi dalla mera individuazione del regime applicabile alle operazioni imponibili effettuate durante il suo periodo di vigenza.

57. L'art. 11, n. 1, lett. a), sancisce il principio della detraibilità dell'IVA fatturata per beni e servizi utilizzati per i bisogni dell'impresa del soggetto passivo. L'art. 11, n. 4, prevede l'esclusione dal regime delle detrazioni di taluni beni e servizi, segnatamente quelli suscettibili di essere in tutto o in parte utilizzati per soddisfare i bisogni privati del soggetto passivo o del suo personale.

58. Gli Stati membri possono pertanto tener conto della natura stessa dei beni o

14 — V. paragrafo 7 delle presenti conclusioni.

15 — Art. 37 della sesta direttiva.

16 — Dodicesimo 'considerando'.

17 — Terzo 'considerando'.

servizi per escluderli dal diritto alla detrazione dell'IVA. È chiaro che un'autovettura si presta facilmente, per sua stessa natura, ad un impiego privato, quale che sia l'uso cui essa era inizialmente destinata, cosa che evidentemente non accadrebbe, per esempio, per un macchinario utensile o per un gran numero di altri beni ad uso esclusivamente professionale.

59. Non risulta del resto dal tenore letterale dell'art. 11, n. 4, che l'esclusione debba essere limitata ai beni *effettivamente* destinati ad un uso privato, sia esso parziale o esclusivo. Le difficoltà di controllo sembrano aver convinto il legislatore comunitario a non prescrivere il requisito di un utilizzo effettivo. È sufficiente, pertanto, che il bene di cui trattasi possa potenzialmente servire ad un uso privato, come sottolineato dall'impiego del termine «suscettibili».

60. Aggiungerei che il criterio, suggerito dal testo, dell'impiego di beni o servizi a titolo privato non è l'unico possibile, come testimonia l'avverbio «segnatamente» che precede la sua formulazione.

61. Per tutti questi motivi, il ricorso al criterio relativo alla natura del bene sembra idoneo nella fattispecie, tenuto conto della categoria di beni controversi nella causa a qua.

62. Ne consegue, a mio parere, che le autovetture da turismo rientrano nella categoria, di cui all'art. 11, n. 4, della seconda direttiva, dei beni che sono, per loro stessa natura, suscettibili di essere utilizzati per soddisfare i bisogni privati del soggetto passivo o del suo personale.

63. Gli Stati membri potevano pertanto, quando era in vigore la seconda direttiva, adottare o mantenere le proprie norme che escludevano la detraibilità di tale tipo di beni, cosa che ha permesso alla Corte di accertare che essi sono autorizzati a mantenerle in vigore sotto il regime della sesta direttiva.

Sulla seconda questione

64. Emerge da quando sopra che la citata sentenza Commissione/Francia risponde direttamente ai punti a), c) e d) della seconda questione, con i quali la Court of Appeal chiede in sostanza se la circostanza che le autovetture costituiscano strumenti indispensabili per l'esercizio dell'attività del soggetto passivo abbia un'incidenza sul diritto alla detrazione.

65. Che si tratti delle autovetture del tipo di quelle appartenenti alle società Royscot o ai membri della Harrison, definite dal giudice di rinvio come strumenti essenziali per la loro attività, degli autoveicoli del tipo delle automobili di rappresentanza dei membri della Harrison, senza le quali, secondo la Court of Appeal, il soggetto passivo non può continuare le proprie attività, o delle autovetture del tipo di

quelle dei membri della Domecq, senza le quali i dipendenti del soggetto passivo non potrebbero più esercitare le proprie mansioni, queste categorie di autovetture rappresentano sicuramente mezzi di trasporto che costituiscono lo strumento stesso dell'attività del soggetto passivo, nel senso in cui lo intende la Corte.

66. La circostanza che esse non costituiscano un semplice strumento, bensì uno strumento indispensabile per l'esercizio dell'attività dell'impresa non ha incidenza sulla portata dell'interpretazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, data dalla Corte, secondo la quale le esclusioni di cui è autorizzato il mantenimento possono comprendere le spese aventi un carattere strettamente professionale.

67. Ricordo che il ricorso della Commissione che ha dato luogo alla menzionata sentenza Commissione/Francia era circoscritto «(...) alle ipotesi in cui i beni in questione "sono indispensabili, tanto da condizionare in modo assoluto l'esercizio stesso dell'attività economica", distinguendole dalle ipotesi in cui essi "contribuiscono ad agevolare notevolmente l'esercizio dell'attività economica"» [18].

68. La Commissione difendeva la tesi secondo cui «(...) le spese che possono essere escluse dal diritto alla detrazione sarebbero solo le spese sostenute da un soggetto passivo per beni e servizi che non sono assolutamente indispensabili all'esercizio della sua attività lavorativa» [19].

69. Ne deriva che, attraverso l'espressione «strumento stesso» dell'attività del soggetto passivo, utilizzata dalla Corte per definire i mezzi di trasporto in relazione ai quali l'IVA può essere ugualmente esclusa dal diritto alla detrazione, la Corte ha inteso indicare un bene senza il quale l'attività dell'impresa sarebbe compromessa, in altre parole uno strumento indispensabile per l'attività economica del soggetto passivo.

70. Il carattere indispensabile delle autovetture per l'attività delle ricorrenti nelle cause a quibus non modifica affatto neppure la loro natura di beni suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare i bisogni privati del soggetto passivo o del suo personale, ai sensi dell'art. 11, n. 4, della sesta direttiva.

71. L'interpretazione data dalla Corte fornisce del pari una risposta inequivocabile ai punti b) ed e) della seconda questione, relativi alle conseguenze che si debbono trarre dall'impossibilità per il soggetto passivo o per il suo personale di fare un uso privato delle vetture di cui trattasi o delle condizioni rigorose alle quali tale uso viene concesso.

18 — Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs relative alla causa Commissione/Francia, citata, paragrafo 7.

19 — Sentenza Commissione/Francia, citata, punto 15.

72. Come si è visto, la facoltà riconosciuta agli Stati membri di mantenere ogni esclusione dal diritto alla detrazione si applica indipendentemente dal tipo di utilizzo che venga effettivamente fatto del bene. L'assenza di un uso privato delle vetture non impone pertanto agli Stati membri di reintrodurre il diritto alla detrazione delle somme impiegate per il loro acquisto. A maggior ragione, non può costringerli a ciò un uso privato rigorosamente disciplinato.

73. La terza questione riguarda l'incidenza, sul diritto alla detrazione, di una ripartizione delle spese inerenti alle autovetture a seconda che esse si riferiscano al loro uso privato o professionale. Essa verte altresì sull'incidenza dell'uso privato delle vetture da parte dei dipendenti sotto forma di operazione imponibile. Orbene, emerge dagli elementi che precedono che gli Stati membri hanno la facoltà di conservare un regime che esclude la detraibilità dell'IVA, quale che sia la destinazione delle autovetture. Poiché la terza questione diviene priva di oggetto, non è necessario, a mio avviso, rispondervi.

74. L'interpretazione che propongo alla Corte di dare, in ossequio alla citata sentenza Commissione/Francia, mi sembra la sola possibile, se non la migliore, allo stato del diritto comunitario vigente. Come la Corte ha rilevato, il disposto dell'art. 17, n. 6, così come la mancanza di accordo degli Stati membri sul regime applicabile alle spese di trasporto di persone, impone tale soluzione fintantoché il Consiglio non abbia adottato nuove norme [20].

75. Concordemente con la Commissione e con l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni relative alla citata sentenza Commissione/Francia, ritengo che «(...) le norme che impediscono al soggetto passivo di detrarre l'IVA su tali importanti categorie di spesa determinano una grave distorsione del funzionamento e della neutralità del sistema» e «dubito (...) che il pericolo dell'evasione fiscale possa giustificare l'esclusione totale dei beni in esame dal meccanismo della deduzione» [21].

76. In particolare, ci si può legittimamente dolere del fatto che, nell'ipotesi in cui le vetture siano direttamente destinate all'attività del soggetto passivo senza che a quest'ultimo sia possibile prenderne fisicamente possesso, come in caso di leasing, l'esclusione del diritto alla detrazione non sia vietata. In tale ipotesi, in effetti, né il soggetto passivo né i suoi dipendenti possono fare un uso privato delle vetture, per modo che i rischi di frode sono trascurabili.

77. Tuttavia, concordo con l'avvocato generale Jacobs nel ritenere che «(...) il problema richiede una soluzione legislativa» [22]. Da un lato, la normativa comunitaria applicabile, priva di equivoci sul punto in questione, non si presta ad un'interpretazione specifica, quand'anche questa fosse giustificata da valutazioni di opportunità. Dall'altro, un'interpretazione

20 — Ibidem, punti 18 e 19.

21 — Paragrafo 23.

22 — Ibidem, paragrafo 24.

giurisprudenziale, necessariamente dipendente dalle circostanze di fatto e di diritto all'origine della controversia a qua, sarebbe tale da far suscitare numerosi interrogativi sulla possibilità di trasporre la soluzione adottata ad altre categorie di attività o ad altre modalità di organizzazione delle imprese. Infine, e soprattutto, la norma applicabile, attraverso la preoccupazione chiaramente espressa di consentire il mantenimento di tutte le esclusioni previste dalle legislazioni nazionali, riflette la volontà degli Stati membri di non ammettere distinzioni in tale campo fintantoché non sia raggiunto un accordo con una disciplina comunitaria.

78. Ciò posto, mi sembra che solo una normativa che miri a realizzare un'armonizzazione completa del diritto alla detrazione sia idonea a conciliare la più ampia detraibilità possibile con la prevenzione dei rischi di frode.

Conclusione

79. Alla luce di queste considerazioni, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente le questioni sottopostele dalla Court of Appeal (Inghilterra e Galles):

«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, consentiva agli Stati membri la facoltà di adottare o mantenere in vigore disposizioni legislative che escludessero la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto inerente alle autovetture utilizzate per l'attività del soggetto passivo.

L'art. 11, n. 4, della seconda direttiva 67/228/CEE non precludeva la facoltà degli Stati membri di adottare o mantenere in vigore disposizioni legislative che escludessero la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto inerente alle autovetture utilizzate per l'attività del soggetto passivo:

— allorché tali vetture costituivano uno strumento indispensabile per l'esercizio di tale attività;

— allorché tali autovetture non potevano essere oggetto di uso privato.

2) La facoltà riconosciuta agli Stati membri dall'art. 17, n. 6, secondo comma, 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, di mantenere tutte le esclusioni del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto previste dalle loro normative nazionali al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva 77/388/CEE non si esaurisce allo scadere del termine di quattro anni, che l'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE prevede per l'adozione da parte del Consiglio di misure volte a stabilire le spese che non danno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, bensì all'entrata in vigore di tali misure.

3) L'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE attribuisce agli Stati membri la facoltà di mantenere in vigore disposizioni legislative che escludono la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto inerente alle autovetture utilizzate per l'attività del soggetto passivo, fintantoché non siano entrate in vigore le misure volte a stabilire le spese che non danno diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, che il Consiglio deve adottare in forza dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE.

L'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE non preclude la facoltà degli Stati membri di mantenere in vigore disposizioni legislative che escludono la detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto inerente alle autovetture utilizzate per l'attività del soggetto passivo:

— allorché tali autovetture costituiscono uno strumento indispensabile per l'esercizio di tale attività;

— allorché tali autovetture non possono essere oggetto di uso privato».