SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
8 gennaio 2002 *

Nel procedimento C-409/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

e

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

e tra

Michael Stadler

e

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 17, nn. 6 e 7, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle

* Lingua processuale: il tedesco.

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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, A. La Pergola, L. Sevón (relatore), M. Wathelet e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: L.A. Geelhoed
cancelliere: D. Louterman-Hubeau, capo divisione

viste le osservazioni scritte presentate

— per il governo austriaco, dal sig. A. Längle, in qualità di agente;

— per Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo austriaco, rappresentato dai sigg. H. Dossi, in qualità di agente, e A. Längle, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, all'udienza del 5 luglio 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 ottobre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 22 settembre 1999, pervenuta in cancelleria il 26 ottobre seguente, il Verwaltungsgerichtshof ha sottoposto a questa Corte, in forza dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 17, nn. 6 e 7, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di due controversie che oppongono, da un lato, la Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh (in prosieguo: la «Metropol») alla Finanzlandesdirektion für Steiermark e, dall'altro, il sig. M. Stadler alla Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte per l'uso, rispettivamente, di un autoveicolo Pontiac TransSport e di un autoveicolo Fiat Ulysse.

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, secondo comma, della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»), dispone che, «[a] ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA 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.

5 L'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», dispone, al n. 2, lett. a), che «[n]ella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore (...) l'imposta sul valore aggiunto dovuta 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 L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva recita:

«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».

7 Ai termini dell'art. 17, n. 7, della sesta direttiva:

«Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi».

8 L'art. 29, nn. 1 e 2, della sesta direttiva dispone:

«1. È istituito un comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, in appresso denominato "comitato".

2. Il comitato si compone di rappresentanti degli Stati membri e della Commissione.

Il comitato è presieduto da un rappresentante della Commissione.

Il segretariato del comitato è assicurato dai servizi della Commissione».

Ambito normativo nazionale

9 Ai sensi dell'art. 12, n. 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz del 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sulla cifra di affari, BGBl 1994, pag. 663; in prosieguo: l'«UStG del 1994»), entrato in vigore il 1° gennaio 1995, l'imprenditore può detrarre dall'IVA «[l']imposta specificamente indicata da un altro imprenditore in una fattura (...) inviatagli per cessioni di beni o altre prestazioni effettuate per la sua impresa all'interno del paese».

10 Tuttavia, in forza dell'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994, non sono considerate effettuate per l'impresa le cessioni e le altre prestazioni «che sono collegate all'acquisto (fabbricazione), alla locazione o all'uso di autovetture, di station wagon o di motocicli, eccetto veicoli di autoscuola, veicoli dimostrativi e veicoli destinati esclusivamente alla rivendita commerciale, nonché automezzi destinati per almeno l'80% al trasporto professionale di persone».

11 Dall'ordinanza di rinvio emerge che l'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994 riprende senza modifiche le disposizioni di cui all'art. 12, n. 2, punto 2, sub c), dell'Umsatzsteuergesetz del 1972, come modificato da ultimo nel 1989 (BGBl 1989, pag. 419; in prosieguo: l'«UStG del 1972»).

12 Ai sensi del decreto Z 09 1202/4-IV/9/87 del Ministro federale delle Finanze 18 novembre 1987 (AÖF 1987/330; in prosieguo: il «decreto del 1987»):

«I minibus non rientrano, ai sensi della giurisprudenza del Verwaltungsgerichtshof, nelle disposizioni fiscali restrittive in materia di autovetture e di station wagon. Per i minibus sussiste quindi la possibilità, in via di principio, della detrazione dell'imposta a monte e di richiedere facilitazioni d'investimento.

Per minibus si deve intendere, secondo il Ministero federale delle Finanze, un automezzo avente all'esterno la forma di una macchina squadrata ed, all'interno, la possibilità di trasportare più di sei persone (compreso l'autista). Nella valutazione della capacità di trasporto delle persone non si deve considerare il numero di sedili effettivamente a disposizione, bensì la possibilità massima ammissibile di trasporto di persone. È anche irrilevante il fatto che un automezzo definito come minibus alla stregua di tali criteri venga impiegato ai fini del trasporto di persone, di merci o misto. Presupposto per il riconoscimento ai fini fiscali è comunque l'uso, che dev'essere dimostrabile, prevalentemente imprenditoriale o industriale dell'automezzo».

13 L'art. 44, punto 4, dello Strukturanpassungsgesetzt (legge di adattamento strutturale) 30 aprile 1996 (BGBl 1996, pag. 201) ha aggiunto all'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UstG del 1994 un comma che autorizza il Ministro federale delle Finanze a precisare le nozioni di autovettura e di station wagon mediante decreto che può essere adottato con efficacia a far data dal 15 febbraio 1996.

14 La Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (decreto del Ministro federale delle Finanze sulla classificazione tributaria degli autovei-

coli come autovetture o come station wagon) 20 giugno 1996 (BGBl 1996, pag. 273; in prosieguo: il «decreto del 1996»), adottato in base al detto nuovo comma, è entrato in vigore con effetto retroattivo a partire dal 15 febbraio 1996.

15 L'art. 1 di tale decreto prevede che «[i] camion e gli autobus di dimensioni ridotte non devono essere classificati fra le autovetture e le station wagon».

16 Ai sensi dell'art. 10 del detto decreto:

«Gli autobus di dimensioni ridotte non costituiscono, dal punto di vista fiscale, automezzi per il trasporto di persone o station wagon, neanche se sono stati classificati come tali in base al codice della strada o a norme tariffarie doganali, se presentano una forma corrispondente a quella di un autobus e, inoltre, rispondono ad uno dei presupposti seguenti:

1. L'automezzo è ammesso dal codice della strada al trasporto di almeno nove persone (compreso l'autista) e dispone inoltre di un bagagliaio al suo interno. La prima fila di sedili dispone, già dalla fabbricazione, di tre posti a sedere.

2. L'automezzo è ammesso dal codice della strada al trasporto di almeno sette persone (compreso l'autista) e dispone, già dalla fabbricazione, di un

bagagliaio, dietro la terza fila di sedili posteriori, lungo almeno 500 mm. Tale lunghezza deve sussistere mediamente dal pianale del bagagliaio fino ad un'altezza di 500 mm. dal pianale stesso».

Cause principali e questioni pregiudiziali

17 Nelle sue dichiarazioni relative agli esercizi 1996 e 1997 la Metropol ha chiesto di fruire della detrazione dell'IVA versata a monte per l'uso di un autoveicolo recante il marchio Pontiac TransSport.

18 Con avviso liquidativo 27 aprile 1998 il Finanzamt (ufficio tributario) ha liquidato l'IVA dovuta per il 1996 senza detrarre l'IVA versata a monte per l'uso del detto veicolo. Per contro, con avviso liquidativo 6 novembre 1998 ha detratto, per il calcolo dell'IVA dovuta per il 1997, l'IVA versata a monte per l'uso dello stesso veicolo.

19 Con provvedimento 9 luglio 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark ha dichiarato infondato il reclamo presentato dalla Metropol contro l'avviso liquidativo per il 1996. Essa ha dichiarato che gli autoveicoli Pontiac TransSport, anche se erano stati effettivamente classificati come «minibus» e, pertanto, avevano avuto diritto alla detrazione dell'IVA fino all'entrata in vigore del decreto del 1996, non rientravano innegabilmente nella definizione di «autobus di dimensioni ridotte» adottata con detto decreto. Di conseguenza, considerati dal 15 febbraio 1996 come autovetture, essi erano esclusi ormai dal beneficio della detrazione. Secondo la Finanzlandesdirektion für Steiermark, tale nuova disciplina era conforme all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, poiché la definizione contenuta nel decreto del 1996 si basava sulla giurisprudenza del Verwaltungsgerichtshof precedente al 1995. Il detto decreto si sarebbe limitato a correggere una prassi amministrativa troppo permissiva.

20 Con provvedimento 21 dicembre 1998 la Finanzlandesdirektion für Steiermark, nell'ambito dell'esercizio del suo potere di controllo, annullava d'ufficio l'avviso liquidativo per il 1997, in quanto la detrazione di cui trattasi era stata accordata in spregio della normativa vigente.

21 La Metropol adiva il Verwaltungsgerichtshof con ricorso diretto contro i provvedimenti della Finanzlandesdirektion für Steiermark 9 luglio e 21 dicembre 1998.

22 Il sig. Stadler chiedeva, nelle sue dichiarazioni relative all'esercizio 1996, di fruire della detrazione dell'IVA versata a monte per l'uso di un veicolo Fiat Ulysse. Sosteneva che le restrizioni poste al diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte per l'uso dei minibus, introdotte con i rigorosi provvedimenti di bilancio del 1996, erano in contrasto con la sesta direttiva.

23 Con avviso liquidativo 1° dicembre 1997, il Finanzamt non consentiva la detrazione dell'IVA versata a monte per l'uso del veicolo Fiat Ulysse del sig. Stadler.

24 Con provvedimento 8 marzo 1999, la Finanzlandesdirektion für Vorarlberg respingeva il reclamo presentato dal sig. Stadler contro detto avviso. Nel suo provvedimento essa dichiarava che le nozioni di autovettura e di station wagon, di cui all'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994, erano state ridefinite con il decreto del 1996 affinché corrispondessero alla giurisprudenza del Verwaltungsgerichtshof. Non vi sarebbe stata estensione dell'ambito di applica-

zione delle esclusioni del diritto a detrazione dell'IVA in contrasto con l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, poiché il decreto del 1996 non avrebbe fatto altro che applicare la detta disposizione dell'UStG del 1994.

25 Il sig. Stadler ha proposto ricorso contro detto provvedimento dinanzi al Verwaltungsgerichtshof.

26 Il Verwaltungsgerichtshof rileva che, a partire dal 1° gennaio 1978, l'IVA versata in occasione dell'acquisto, della locazione o dell'uso delle autovetture, delle station wagon o dei motocicli è esclusa in via di principio dal diritto a detrazione in Austria.

27 Tuttavia, né la definizione di autovetture e delle station wagon, né la distinzione tra detta categoria e quella dei camion e dei minibus, che fruisce della detrazione dell'IVA, risultano dall'art. 12, n. 2, punto 2, sub c), dell'UStG del 1972, in vigore fino al 31 dicembre 1994, o dall'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994, che l'ha sostituito a partire dal 1° gennaio 1995.

28 Nel suo decreto del 1987, indirizzato all'amministrazione tributaria, il Ministro federale delle Finanze precisava i criteri che consentono di distinguere un minibus da un'autovettura. Detto decreto, vincolante per l'autorità pubblica in quanto direttiva ministeriale, ha costituito la base giuridica per una prassi amministrativa costante. Se un automezzo rispondeva alla definizione di minibus di cui al decreto del 1987 e se veniva utilizzato prevalentemente per scopi professionali, detta amministrazione autorizzava sistematicamente, in pratica, la detrazione dell'IVA versata a monte per lo stesso veicolo.

29 Secondo il Verwaltungsgerichtshof, in base a detta prassi amministrativa, la detrazione dell'IVA versata a monte per i veicoli Pontiac TransSport e Fiat Ulysse, considerati come minibus, era ammessa fino al 15 febbraio 1996. A partire da detta data, essa è stata esclusa con il decreto del 1996, che fissa le caratteristiche dei minibus in modo più rigoroso di quanto non lo facesse la prassi amministrativa precedente. Infatti, è pacifico nella causa principale che i detti veicoli non rispondono ai nuovi requisiti.

30 Il Verwaltungsgerichtshof sottolinea che il decreto di classificazione tributaria degli autoveicoli è vincolante per le autorità tributarie e che anche ad esso si impone in sede di interpretazione dell'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994.

31 Esso precisa come dalla motivazione del progetto di legge governativa che ha portato allo Strukturanpassungsgesetz del 1996 emerga che detta legge è stata concepita nel senso che essa fa parte di un «programma di consolidazione» del governo federale diretto a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato.

32 In tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'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 di affari, debba essere interpretato nel senso che, in seguito all'entrata in vigore della direttiva, è vietato ad uno Stato membro escludere determinati automezzi dalla

detrazione dell'imposta a monte nel caso in cui la detrazione dell'imposta a monte per gli stessi automezzi era ammessa, prima dell'entrata in vigore della direttiva, dalle autorità amministrative, sulla base di una prassi effettiva.

2) In caso di soluzione positiva della questione sub 1), se l'art. 17, n. 7, prima frase, 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, debba essere interpretato nel senso che esso consente ad uno Stato membro di ampliare a tempo indeterminato, senza la consultazione preliminare di cui all'art. 29 della direttiva, le esclusioni dal regime delle detrazioni delle imposte a monte del tipo indicato alla questione sub 1), al fine di consolidare il bilancio».

Sulla prima questione

33 Con la prima questione il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva osti a che uno Stato membro escluda, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, le spese relative a taluni autoveicoli dal diritto alla detrazione dell'IVA, mentre, al momento dell'entrata in vigore della stessa direttiva, dette spese davano diritto alla detrazione dell'IVA secondo una prassi costante delle autorità pubbliche di detto Stato, basata su un decreto ministeriale.

Osservazioni presentate alla Corte

34 Il governo austriaco osserva che, in una sentenza del 20 giugno 1958, il Verwaltungsgerichtshof ha affermato che le autovetture sono usate prevalente-

mente per un uso privato o professionale da un numero limitato di persone, in genere fino a sei, mentre un «omnibus» serve a trasportare un numero maggiore di persone per un uso professionale. In detta sentenza il Verwaltungsgerichtshof avrebbe considerato che un bus Volkswagen assomigliava più a un «omnibus» che a un'autovettura e che, nel linguaggio comune, non si intendeva per autovettura un bus Volkswagen.

35 Secondo il governo austriaco, al fine di conformarsi a detta giurisprudenza, il decreto del 1987 avrebbe considerato come «omnibus», o come minibus, i veicoli aventi una capacità di trasporto di oltre sei persone. Tuttavia, secondo la costante giurisprudenza del Verfassungsgerichtshof (Corte costituzionale austriaca) e del Verwaltungsgerichtshof, i decreti, quale quello del 1987, con i quali il Ministro federale delle Finanze rende noto il suo punto di vista su una questione giuridica sarebbero privi di valore normativo. Di conseguenza, contrariamente alle leggi e ai decreti, i detti decreti non farebbero parte della «legislazione nazionale» ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva.

36 Con l'adozione del decreto del 1996, per la prima volta sarebbero stati fissati criteri vincolanti tanto per gli organi giurisdizionali quanto per le autorità tributarie al fine di distinguere i minibus dalle autovetture e dalle station wagon. Tale decreto sarebbe stato adottato a causa dell'apparizione sul mercato, successivamente al decreto del 1987, di tipi nuovi di veicoli (monovolume, furgoncini ecc.), che detto decreto non aveva previsto, non per ampliare la categoria dei veicoli esclusi dal regime delle detrazioni, ma allo scopo di evitare che il diritto nazionale vigente sia interpretato in modo che detti nuovi veicoli, quali i Pontiac TransSport e i Fiat Ulysse, che, in genere, sostituiscono vecchie autovetture, siano considerati come minibus.

37 Peraltro, toccherebbe al giudice a quo accertare se, alla luce delle norme vigenti in Austria il 1° gennaio 1995, i due veicoli di cui trattasi nelle cause principali siano

qualificati come autovetture o come station wagon o, al contrario, come minibus. Del pari, come la Corte avrebbe considerato nella sentenza 1° giugno 1999, causa C-302/97, Konle (Racc. I-3099), è compito degli organi giudiziari nazionali determinare il contenuto delle disposizioni giuridiche vigenti in Austria in data 1° gennaio 1995, di modo che non rientrerebbe nella competenza della Corte affermare che la prassi amministrativa invocata nelle cause principali possa essere presa in considerazione per risolvere la prima questione pregiudiziale.

38 La Commissione fa valere che il disposto dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva è una clausola di «standstill», in quanto esige che l'esclusione del diritto a detrazione si basi su disposizioni di diritto nazionale già in vigore al momento dell'entrata in vigore di detta direttiva. Da tale disposizione discenderebbe al contrario che è vietato agli Stati membri introdurre nel diritto nazionale nuove esclusioni del diritto a detrazione.

39 Nelle cause principali la disposizione pertinente del diritto nazionale, vale a dire l'art. 12, n. 2, punto 2, sub b), dell'UStG del 1994, non avrebbe subito una modifica sostanziale quanto al suo contenuto dal 1° gennaio 1995. Per contro, il decreto del 1996 darebbe del minibus una definizione molto più ristretta di quella contenuta nel decreto del 1987. Dall'ordinanza di rinvio emergerebbe che tale modifica dei criteri di classificazione ha comportato che i veicoli di cui trattasi nelle cause principali non sono più, come prima, considerati come minibus.

40 La nuova definizione dei minibus, dato che si discosterebbe nettamente dalla concezione precedente, comporterebbe una notevole modifica della situazione giuridica. Al riguardo non avrebbe rilievo il fatto che il diritto precedente si basi soltanto su un decreto ministeriale, vale a dire su una norma amministrativa, poiché, in ogni caso, i nuovi criteri che determinano la portata dell'esclusione del diritto alla detrazione sarebbero contenuti in una norma giuridica vincolante.

Giudizio della Corte

41 In primo luogo, occorre constatare che la sesta direttiva è entrata in vigore per la Repubblica d'Austria alla data della sua adesione all'Unione europea, vale a dire il 1° gennaio 1995. È dunque questa data che rileva ai fini dell'applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva per quanto riguarda detto Stato membro.

42 In secondo luogo, in base al principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e della sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte. Secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le tasse che sono gravate sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva (v., in particolare, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I-7013, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

43 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva afferma, in termini espressi e precisi, il principio della detrazione da parte del soggetto passivo degli importi fatturati a titolo di IVA per i beni ceduti o i servizi prestati allo stesso soggetto passivo, qualora tali beni o servizi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

44 Il principio del diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato alla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva e, in

particolare, alla norma contenuta nel secondo comma. 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 stessa direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo (v. sentenza 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4493, punto 19). Spetta infatti al legislatore comunitario stabilire il regime comunitario delle esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA e realizzare così l'armonizzazione progressiva delle legislazioni nazionali in materia di IVA (v. sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a., Racc. pag. I-6671, punto 31).

45 Pertanto, come la Corte ha già considerato al punto 22 della precitata sentenza 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e non violi il disposto dell'art. 17, n. 2.

46 Per contro, una normativa nazionale non costituisce una deroga consentita dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e viola l'art. 17, n. 2, della stessa se essa mira ad estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allontanandosi così dall'obiettivo di detta direttiva (sentenza 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4539, punto 17).

47 In ultimo luogo, l'interpretazione della legislazione nazionale al fine di determinare il suo contenuto al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva e di stabilire se il decreto del 1996 comporti l'effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti, come giustamente ha sottolineato il governo austriaco, rientra in linea di principio nella competenza del giudice di rinvio. Spetta però alla Corte fornire a

quest'ultimo gli elementi interpretativi della nozione comunitaria di «legislazione nazionale», ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, onde consentirgli di procedere a tale determinazione.

48 A questo riguardo, da un lato, l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva contiene una clausola di blocco (o di «standstill»), che prevede il mantenimento delle esclusioni, in base alle relative normative nazionali, del diritto alla detrazione dell'IVA già vigenti anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva (precitata sentenza Ampafrance e Sanofi, punto 5). Tale disposizione mira a consentire agli Stati membri, nell'attesa dell'adozione da parte del Consiglio del regime comunitario delle esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA, di mantenere in vigore qualsiasi norma giuridica nazionale che escluda il diritto alla detrazione effettivamente applicata dalle loro autorità pubbliche al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

49 Tenuto conto di detto proprio obiettivo, ne consegue che la nozione di «legislazione nazionale», ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva riguarda non unicamente gli atti legislativi veri e propri, ma anche gli atti amministrativi, nonché le prassi amministrative delle autorità pubbliche dello Stato membro considerato.

50 D'altro lato, quando, in uno Stato membro, la detrazione dell'IVA versata a monte per taluni veicoli era ammessa al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, si deve constatare che l'adozione successiva di una normativa nazionale che esclude detti veicoli dal diritto alla detrazione dell'IVA mira ad estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti.

51 Pertanto, si deve risolvere la prima questione pregiudiziale come segue: l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva osta a che uno Stato membro escluda,

successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, le spese relative a taluni autoveicoli dal diritto alla detrazione dell'IVA, mentre, al momento dell'entrata in vigore della detta direttiva, dette spese davano diritto alla detrazione dell'IVA secondo una prassi costante delle autorità pubbliche di detto Stato, basata su un decreto ministeriale.

Sulla seconda questione

52 Con la seconda questione, che si divide in due parti, il giudice di rinvio chiede in sostanza se l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'IVA

— senza previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «comitato IVA»), previsto dall'art. 29 della stessa direttiva, e

— senza limite temporale, al fine di consolidare il suo bilancio.

Osservazioni presentate alla Corte

53 Per quanto riguarda la prima parte della seconda questione, il governo austriaco osserva che il procedimento di cui all'art. 29 della sesta direttiva, cui l'art. 17, n. 7, prima frase, fa riferimento, svolge una funzione meramente consultiva e che,

contrariamente all'art. 27 della sesta direttiva, esso non prevede una decisione del Consiglio. La mancata applicazione di tale procedimento non costituirebbe un vizio di procedura essenziale che possa comportare l'inapplicabilità di una normativa nazionale in materia di IVA.

54 Basandosi in particolare sulla sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, Direct Cosmetics (Racc. pag. 617, punto 37), che riguarda l'art. 27, n. 2, della sesta direttiva, la Commissione sostiene per analogia che, senza la previa consultazione del comitato IVA, l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva non può essere invocato.

55 Infatti, tenuto conto dello scopo di armonizzazione della sesta direttiva, l'intervento del comitato IVA sarebbe indispensabile per qualsiasi modifica del diritto nazionale che comporti una nuova esclusione del diritto a detrazione. Solo tale intervento garantirebbe un'applicazione coordinata delle disposizioni della sesta direttiva, ai sensi del suo sedicesimo 'considerando'. La consultazione del comitato IVA costituirebbe inoltre l'unica possibilità di verificare preventivamente se la misura nazionale sia stata effettivamente adottata per motivi congiunturali ai sensi dell'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva.

56 Per quanto concerne la seconda parte della seconda questione, relativa alla mancanza di limite temporale di una misura adottata in base all'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva, il governo austriaco osserva che tale disposizione, che dà agli Stati membri la facoltà, per motivi congiunturali, di escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni, deve consentire loro di correggere gli squilibri macroeconomici, e in particolare di ridurre il disavanzo di bilancio e di rimborsare il debito dello Stato. Siccome, secondo detto governo, siffatte misure producono risultati soltanto a lungo termine, e dato che l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva non fissa termini, tale disposizione dovrebbe del pari autorizzare le misure in questione senza fissazione di termini.

57 La Commissione sottolinea che le disposizioni derogatorie quali l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente. Pertanto, soltanto durante i periodi caratterizzati da divari notevoli rispetto al corso normale della congiuntura l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva autorizza uno Stato membro a discostarsi per una durata determinata dal regime comunitario della detrazione dell'IVA. Tale disposizione non consentirebbe quindi deroghe illimitate nel tempo basate su motivi di bilancio, come quella descritta nell'ordinanza di rinvio.

Giudizio della Corte

58 Come si è ricordato al punto 42 della presente sentenza, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Deroghe sono consentite soltanto nei casi espressamente previsti dalla sesta direttiva.

59 Le disposizioni che prevedono deroghe al principio del diritto alla detrazione dell'IVA, che garantisce la neutralità di detta imposta, devono essere interpretate restrittivamente.

60 Per quanto riguarda la prima parte della seconda questione pregiudiziale, si deve constatare che l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva prevede uno dei procedimenti di autorizzazione di misure derogatorie contemplati dalla direttiva, consentendo agli Stati membri la facoltà di escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni «fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29».

61 Tale consultazione consente alla Commissione e agli altri Stati membri di controllare l'uso da parte di uno Stato membro della possibilità di derogare al regime generale delle detrazioni dell'IVA, verificando in particolare se la misura nazionale di cui trattasi risponda al requisito di un'adozione per motivi congiunturali.

62 L'art. 17, n. 7, della sesta direttiva prevede così un obbligo procedurale che gli Stati membri devono rispettare per potere avvalersi della norma derogatoria da esso stabilita (v., per analogia, per quanto concerne l'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, che prevede del pari deroghe al sistema di detta direttiva, sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861, punto 28).

63 La consultazione del comitato IVA risulta quindi essere un presupposto dell'adozione di qualsiasi misura basata su detta disposizione.

64 In forza dell'obbligo generale sancito dall'art. 189, terzo comma, del Trattato CE (divenuto art. 249, terzo comma, CE), gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della sesta direttiva (v. sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 33). Qualora un'esclusione dal regime delle detrazioni non sia stata stabilita conformemente all'art. 17, n. 7, che impone agli Stati membri un obbligo di consultazione, le autorità tributarie nazionali non possono opporre ad un soggetto passivo una disposizione derogatoria al principio del diritto alla detrazione dell'IVA enunciato dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva (v., per analogia, quanto all'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, la precitata sentenza Lennartz, punto 33).

65 Nelle cause principali è assodato che le autorità austriache non hanno consultato il comitato IVA prima dell'adozione del decreto del 1996, contrariamente a quanto prescritto dall'art. 17, n. 7, prima frase, di detta direttiva. Pertanto, il governo austriaco non può invocare il detto decreto a discapito di soggetti passivi

(v., per analogia, quanto all'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, precitata sentenza Lennartz, punto 34).

66 Per quanto riguarda la seconda parte della seconda questione pregiudiziale, va ricordato che l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva autorizza gli Stati membri ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni «per motivi congiunturali».

67 Tale disposizione autorizza pertanto uno Stato membro ad adottare misure temporanee dirette ad ovviare ad una situazione congiunturale nella quale si trova la sua economia in un determinato momento. Pertanto, l'applicazione dei provvedimenti previsti da detta disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, questi non possono essere di natura strutturale.

68 Ne consegue che l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva non autorizza uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano beni dal regime delle detrazioni dell'IVA privi di indicazioni quanto al loro limite temporale e/o che facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamenti strutturali miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato.

69 Pertanto, la seconda questione pregiudiziale va risolta come segue: l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'IVA senza previa consultazione del comitato IVA. La detta disposizione non autorizza neanche uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'IVA privi di indicazioni quanto al loro limite temporale e/o che facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamenti strutturali miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato.

Sulle spese

70 Le spese sostenute dal governo austriaco e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 22 settembre 1999, dichiara:

1) L'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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, osta a che uno Stato membro escluda, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva 77/388, le spese relative a taluni autoveicoli dal diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, mentre, al momento dell'entrata in vigore di detta direttiva, tali spese davano diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo una prassi costante delle autorità pubbliche di detto Stato, basata su un decreto ministeriale.

2) L'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che esso non autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto senza previa consultazione del comitato prevista dall'art. 29 della stessa direttiva. La detta disposizione non autorizza neanche uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto privi di indicazioni quanto al loro limite temporale e/o che facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamenti strutturali miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato.

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 gennaio 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

P. Jann