sostenuti per l'acquisto non vengono imputati alle spese correnti, bensì ammortizzati in più esercizi finanziari.

2° Gli Stati membri godono di un certo margine di discrezionalità per quanto riguarda le condizioni che devono esser soddisfatte relativamente alla durata di uso ed al valore dei beni, nonché alle norme da applicare in materia d'ammortamento, pur dovendo tener conto dell'esistenza d'una differenza sostanziale tra i beni d'investimento e gli altri beni utilizzati nella gestione e nell'attività corrente delle imprese.

3° Trattandosi di beni acquistati nel 1972 e destinati all'esercizio dell'impresa, ma che non rientrano fra i beni d'investimento ai sensi dell'art. 17 della direttiva, il giudice nazionale avanti al quale viene fatto valere il principio della detrazione immediata enunciato nell'art. 11 della direttiva deve tenerne conto se ed in quanto un provvedimento nazionale d'attuazione esorbiti dal margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri.

Kutscher Donner Pescatore Mertens de Wilmars Sørensen

Mackenzie Stuart O'Keeffe Bosco Touffait

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 1° febbraio 1977.

Il cancelliere

A. Van Houtte

Il presidente

H. Kutscher

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE HENRI MAYRAS DEL 14 DICEMBRE 1976 [1]

Signor presidente,
signori giudici,

Con l'art. 99 del trattato che istituisce la Comunità economica europea si conferiva alla Commissione il potere di proporre al Consiglio le misure necessarie onde armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri, relative alle imposte sulla cifra d'affari.

Con parere 3 giugno 1964 essa rendeva note le linee generali da seguirsi onde

1 — Traduzione dal francese.

addivenire ad un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Sulla base degli art. 99 e 100 del trattato, il Consiglio adottava, a tal fine, una serie di direttive.

La prima, in data 11 aprile 1967, stabiliva come obiettivo finale da raggiungere l'abolizione dei sistemi di imposte cumulative a cascata e l'adozione da parte di tutti gli Stati membri di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Si ammetteva cionodimeno la necessità di procedere per tappe, giacché l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari doveva determinare, negli Stati membri, modifiche considerevoli della loro *struttura fiscale,* con conseguenze *rilevanti* nei settori del bilancio, economico e sociale.

Per questa ragione, in una prima fase, pur prescrivendo l'adozione da parte di tutti gli Stati membri del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, si rinunciava ad armonizzare le aliquote e le esenzioni da tale imposta. Il termine ultimo entro cui le imposte sulla cifra d'affari avrebbero dovuto esser sostituite dall'imposta sul valore aggiunto comunitaria veniva in origine fissato al 1° gennaio 1970: anteriormente a tale data, gli Stati membri dovevano aver introdotto, così come prescritto all'art. 2, 1° comma, che relativamente a questo punto ricalca i termini del parere emanato nel 1964 dalla Commissione, il principio dell'applicazione di un'«*imposta generale sul consumo,* esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione». A termini del 2° comma del medesimo articolo, ad ogni stadio di tale processo, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio secondo l'aliquota rispettivamente applicabile, era esigibile *al netto* dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che avesse già direttamente gravato sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Le misure relative alla struttura ed alle modalità di applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto così istituito costituivano oggetto di una seconda direttiva del Consiglio, di pari data. Il regime delle detrazioni è stabilito dall'art. 11, di cui avrò occasione di riparlare, giacché la domanda di pronunzia pregiudiziale sottopostavi dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi verte, fra l'altro, sull'interpretazione di questa norma.

Va sottolineato che il regime dell'imposta sul valore aggiunto non poteva essere introdotto nella Repubblica italiana e nel Regno del Belgio entro il 1° gennaio 1970. Per questa ragione, tale data veniva procrastinata al 1° gennaio 1972 (terza direttiva del 9 dicembre 1969), fatta ancora una volta eccezione per l'Italia, che veniva autorizzata a rimandare l'entrata in vigore del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ad una data che, in definitiva, era fissata al 1° gennaio 1973 (quinta direttiva del 4 luglio 1972).

Onde conformarsi alle prime due direttive, il Regno dei Paesi Bassi il 28 giugno 1968 adottava una legge relativa alla sostituzione dell'imposta sulla cifra d'affari allora in vigore con un tributo percepito secondo il sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Detta legge, che è entrata in vigore il 1° gennaio 1969, veniva ulteriormente integrata a più riprese e chiarita da tutta una serie di «note esplicative ufficiali».

La confederazione delle imprese olandesi (V.N.O.) che, fra l'altro, pubblica periodici e si dedica a talune attività per conto delle imprese ad essa associate, acquistava all'inizio del 1972, una spillatrice nonché varie partite di stampati per la convocazione dei suoi membri. La V.N.O. è, ai sensi dell'art. 7 della legge olandese del 1968, un imprenditore soggetto all'imposta sulla cifra d'affari gravante sulle cessioni di beni o piuttosto, nel suo caso, sulle prestazioni di servizi effettuate nell'ambito del Regno, ai sensi dell'art. 1 della suddetta legge.

Nella propria dichiarazione fiscale, la V.N.O. detraeva integralmente l'imposta

sul valore aggiunto addebitatale per l'acquisto di detto materiale, nella misura dell'importo afferente alle operazioni per cui il contribuente ha diritto alla detrazione in quanto i beni e i servizi sono utilizzati per le esigenze della sua impresa, ed in base a due disposizioni di detta legge che vanno ricordate:

Art. 2:

«Dall'imposta afferente alle cessioni di merci ed alle prestazioni di servizi è dedotta l'imposta che ha colpito le cessioni di merci e prestazioni di servizi effettuate a favore dell'imprenditore, nonché le importazioni di merci a lui destinate».

Art. 15, n. 1:

«L'imprenditore può dedurre, ai sensi dell'art. 2:
a) l'imposta che, nel periodo cui la dichiarazione si riferisce, è stata addebitata in fattura, nel modo prescritto, da altri imprenditori per cessioni effettuate e servizi resi all'imprenditore . . .»

Tali disposizioni si limitano ad attuare i principi sanciti dalle prime due direttive comunitarie, quali sono enunciati fra l'altro nell'art. 2 della prima direttiva e nell'art. 11, nn. 1 e 3, della seconda direttiva (detrazione totale ed immediata).

A questo sistema viene tuttavia apportata una deroga dall'art. 45 del testo olandese, emendato successivamente dalla legge 18 dicembre 1969 e dalla legge 15 dicembre 1971 con effetto dal 1° gennaio 1972. Tale disposizione (al n. 1) recita:

«In deroga agli artt. 2 e 15, per i beni destinati ad essere utilizzati dall'imprenditore come *beni strumentali (bedrijfsmiddelen)* è ammessa solo una detrazione del:
a) 30 % dell'imposta, nel caso in cui la cessione o l'importazione abbia luogo nel 1969 o nel 1970;
b) 60 % dell'imposta, nel caso in cui la cessione o l'importazione abbia luogo nel 1971;
c) 67 % dell'imposta, nel caso in cui la cessione o l'importazione abbia luogo nel 1972».

Il legislatore olandese ha inteso così valersi della facoltà offerta dall'art. 17 della seconda direttiva che fra l'altro dispone:

«Per il passaggio dai sistemi attuali di imposte sulla cifra d'affari al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, gli Stati membri hanno la *facoltà:*
. . .
(terzo trattino)
— di escludere, per un determinato periodo transitorio, in tutto o in parte, i *beni di investimento* dal regime delle deduzioni di cui all'articolo 11 . . .».

Basandosi sull'art. 45, n. 1, della legge nazionale, l'ispettore delle finanze competente in materia d'imposte sul valore aggiunto ammetteva la detrazione praticata dal V.N.O. solo fino a concorrenza del 67 % della quota dell'imposta versata da detta confederazione in relazione all'acquisto del materiale di cui trattasi. Esso emetteva, quindi, un avviso di accertamento rettificativo per la differenza, pari a 96,67 fiorini.

La V.N.O. impugnava avanti la Tariefcommissie tale avviso di accertamento, basandosi sull'art. 11 della seconda direttiva comunitaria, relativa alla detrazione totale ed immediata; il giudice respingeva però la domanda, affermando che la nozione di «beni d'investimento» cui si riferisce l'art. 17 era atta a costituire oggetto di una valutazione ampiamente discrezionale del legislatore nazionale e che detta disposizione comunitaria non aveva quindi «efficacia diretta».

La questione veniva portata, con ricorso per cassazione, dinanzi allo Hoge Raad, che riteneva di doverla sottoporre a questa Corte a fini interpretativi.

Con la prima questione esso vi chiede se per «beni d'investimento» di cui all'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva

del Consiglio, in data 11 aprile 1967, debbano intendersi beni per i quali, secondo i principi delle contabilità e dell'economia aziendale, i costi sostenuti per l'acquisto non vengono imputati alle spese correnti, bensì fra più esercizi finanziari.

In caso di soluzione negativa, una seconda questione è diretta ad accertare in base a quale altro criterio debba stabilirsi se una merce rientri nella categoria dei suddetti beni d'investimento.

Con la terza questione, infine, lo Hoge Raad vi chiede se la norma contenuta nell'art. 11 della seconda direttiva, e in forza della quale il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dal sua debito fiscale l'imposta sulla cifra d'affari fatturata a suo carico per i beni fornitigli, abbia efficacia diretta, nel senso ch'essa attribuisca ai contribuenti il diritto soggettivo, che il giudice nazionale è tenuto a tutelare, ad effettuare senza alcun limite tale detrazione per quanto riguarda beni acquistati nel 1972 e destinati all'esercizio dell'impresa, ma che non rientrano fra i beni d'investimento ai sensi dell'art. 17 della direttiva.

Consentitemi, prima d'esporre il mio punto di vista sul sistema instaurato dalla seconda direttiva comunitaria, di fare alcune osservazioni preliminari.

In realtà, onde risolvere la controversia nel merito, spetta al giudice nazionale di stabilire se il materiale acquistato dalla V.N.O. costituisca un «bene strumentale» ai sensi della legge olandese del 1968 e se un siffatto «bene strumentale» rientri nella nozione di «beni d'investimento» cui si riferisce l'art. 17 della seconda direttiva. Esula naturalmente dalla vostra competenza il definire ciò che va inteso per «beni strumentali» ai sensi della legislazione nazionale, e tanto meno spetta a voi decidere se il materiale controverso vada compreso, alla luce della stessa, in tale nozione. Né si tratta, nell'ambito del presente procedimento, di pronunciarsi sul merito della legge olandese del 1968, bensì d'interpretare la nozione di «beni d'investimento» in funzione dell'obiettivo fissato dalla direttiva, il che consentirà al giudice nazionale di stabilire se il legislatore olandese abbia rispettato tale obiettivo o come la legge interna d'attuazione vada interpretata ed applicata per risultare conforme alla direttiva.

Tuttavia, l'entità della somma pretesa dal V.N.O. non deve indurre in errore sull'effettiva posta in gioco nel presente procedimento. Trattasi infatti — la ricorrente nella causa principale non ne fa mistero — di un processo-tipo, la cui soluzione, nell'ipotesi in cui intervenisse in suo favore, costringerebbe il fisco olandese a rimborsare somme rilevanti ad un certo numero d'imprese. Gli oggetti di cui è causa sono stati accuratamente scelti e raggruppati per servire da «test». Trattasi di materiale intermedio fra i «beni strumentali» che, a motivo del loro esiguo valore, vengono contabilizzati come spese correnti ed il materiale per ufficio più importante (macchine da scrivere, ad esempio), di più lunga durata e che può, secondo i Paesi e secondo le epoche, costituire oggetto di ammortamento scaglionato in più anni.

In effetti, nelle «note esplicative» ufficiali relative alla disciplina transitoria adottata nei Paesi Bassi per quanto riguarda i «beni strumentali» (note pubblicate a mezzo circolare contemporaneamente alla legge), viene precisato che l'art. 45 non è applicabile a quelli di tali «beni» il cui controvalore (al netto dell'imposta sulla cifra d'affari) non sia superiore a 50 fiorini per «unità d'uso in commercio».

Le «note esplicative» di cui trattasi chiariscono che numerosi beni possono esser acquistati in linea di principio «al pezzo» (penne a sfera, schedari, perforatrici ...). Per tali beni, un esemplare può esser considerato come l'«unità d'uso in commercio». Questo è per l'appunto il caso della spillatrice acquistata dal V.N.O. Viceversa, molti altri articoli non possono essere acquistati se non in quantitativi standard determinati (punti metallici, ecc.). Per tali articoli, va inteso per «unità d'uso

in commercio» il quantitativo standard minimo che viene abitualmente venduto. Infine, nell'ipotesi in cui determinati articoli non siano normalmente venduti al pezzo, né si possa parlare di quantitativo standard minimo abituale, va inteso per «unità d'uso in commercio» il quantitativo minimo che un qualsiasi venditore è disposto a cedere senza che la cessione di un quantitativo più esiguo comporti una ulteriore riduzione del prezzo totale. Se il prezzo di detto quantitativo minimo non superi i 50 fiorini, l'art. 45 non è applicabile, a prescindere dal quantitativo acquistato di fatto, ed il prezzo versato dall'acquirente (ad esempio in considerazione di un ordinativo all'ingrosso) non è determinante. Tuttavia, nell'ipotesi in cui, ad esempio, un'impresa acquisti 10 000 esemplari di uno stampato (fattura) al prezzo di 45 fiorini per mille, mentre il prezzo del quantitativo minimo che il venditore è disposto a cedere (senza ch'esso subisca una nuova riduzione) ammonta a 55 fiorini, l'imposta fatturata nel caso di specie *non potrebbe essere detratta nella sua* totalità. È questo a quanto pare, il trattamento applicato agli stampati acquistati dalla V.N.O.

Giungo, ora, alla disamina delle disposizioni richiamate nella domanda di pronunzia pregiudiziale.

L'art. 11, n. 1, della seconda direttiva è in un certo senso la chiave del regime dell'imposta sul valore aggiunto, giacché esso pone il principio della detrazione, da parte del soggetto passivo, dell'imposta che ha già colpito l'oggetto degli scambi. Tale principio mira ad evitare qualsiasi cumulo d'imposta ed a raggiungere uno degli obiettivi del sistema, vale a dire la neutralità fiscale sul piano della concorrenza.

È questo il motivo per cui il regime delle detrazioni ha la più ampia portata.

A termini dell'art. 11, n. 1, la detrazione è, in linea di principio, ammessa per:

a) l'imposta sul valore aggiunto fatturata tanto per i beni forniti al soggetto passivo quanto per i servizi che gli sono resi;
b l'imposta sul valore aggiunto versata per i beni importati dal soggetto passivo;
c) infine, l'imposta sul valore aggiunto versata per l'utilizzazione, da parte del soggetto passivo, per le esigenze della sua impresa, d'un bene prodotto od estratto da lui stesso ovvero da un terzo per suo conto.

La sola condizione del diritto a detrazione è che i beni e i servizi siano effettivamente destinati ad esser utilizzati per le esigenze dell'impresa, dato che gli Stati membri hanno la facoltà, in forza dell'art. 11, n. 4, di escludere dal beneficio del regime delle deduzioni i beni ed i servizi che, acquistati o resi per le esigenze dell'impresa, siano per loro natura «suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare i bisogni privati del soggetto o del suo personale».

In secondo luogo, il n. 3 del medesimo articolo stabilisce inequivocabilmente il principio della *detrazione immediata.* Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre, dall'imposta sul valore aggiunto di cui egli è debitore per un periodo determinato, l'imposta ch'egli stesso ha versato nel corso di tale medesimo periodo sul valore dei beni da lui acquistati o dei servizi che gli sono stati resi.

Tale soluzione si applica del pari, in linea di principio, ai beni d'investimento nel regime comune definitivo dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia una prima deroga viene apportata, per questa categoria di beni, dal n. 23 dell'allegato A alla direttiva, che autorizza gli Stati membri, nella misura in cui «ragioni congiunturali» lo giustifichino:

— o ad escludere in parte o del tutto tali beni d'investimento dal regime delle detrazioni;
— o ad applicare loro detrazioni «prorata temporis», vale a dire secondo frazioni annue.

Tuttavia il problema sollevato dai beni d'investimento si poneva del pari, in via

transitoria, in considerazione del passaggio dai precedenti sistemi d'imposta sulla cifra d'affari al regime comune dell'imposta sul valore aggiunto, e s'intende come in proposito la seconda direttiva abbia accordato agli Stati membri la facoltà di prevedere deroghe al principio della detrazione per i beni di tal natura. Tali deroghe consistevano, a termini dell'art. 17:

— o nell'applicare loro, per un determinato periodo transitorio, il metodo delle detrazioni secondo frazioni annue, vale a dire detrazioni «prorata temporis» (secondo trattino),
— o nell'escludere in tutto o in parte, tali beni d'investimento dal regime normale delle detrazioni (terzo trattino).

È di questa seconda facoltà che il legislatore si sarebbe valso per i beni destinati ad esser utilizzati dai contribuenti come beni strumentali.

Ora, pur usando a più riprese l'espressione «beni d'investimento», la seconda direttiva non ne fornisce alcuna definizione precisa.

Se ne deve concludere, come ha fatto la Tariefcommissie, che la nozione è vaga, ch'essa ha un senso così scarsamente definito da far ritenere spettante agli Stati membri, cui incombe l'attuazione della direttiva in termini di diritto nazionale, il compito di definirne essi stessi il contenuto? Questi ultimi avrebbero quindi disposto di un potere discrezionale per determinarne l'ambito di applicazione.

Non sono di questo avviso. Pur se l'autonomia di cui godono gli Stati membri in materia d'imposta sul valore aggiunto rimane completa, ad esempio nella fissazione delle relative aliquote, essi non possono agire, nei settori in cui hanno la possibilità d'introdurre deroghe o la facoltà d'applicare talune disposizioni transitorie, come quelle contemplate dall'art. 17, trattini 2 e 3, se non nell'ambito e secondo le prescrizioni della direttiva.

Trattasi quindi, per noi, di tentare di desumere dal complesso delle disposizioni riguardanti i beni d'investimento, se non una definizione precisa, che manca, almeno dei criteri generali da applicare a detta espressione.

All'uopo mi sembra che si possa stabilire una prima considerazione.

Essa dipende dal fatto che, a differenza dei beni che entrano direttamente nel circuito di produzione, quali le materie prime od i prodotti semilavorati incorporati nei prodotti venduti, i beni d'investimento, benché utilizzati per le esigenze dell'impresa, non vengono direttamente integrati nel circuito di produzione e di distribuzione. Trattasi di beni la cui utilizzazione ha carattere duraturo e reiterato.

La conseguenza di tali caratteristiche dei beni d'investimento è che essi costituiscono, in via generale, oggetto di ammortamento.

Orbene, è proprio questa nozione d'ammortamento che si ritrova, connessa a quella di beni d'investimento, in più disposizioni della seconda direttiva dell'11 aprile 1967.

In forza dell'art. 11, n. 2, la detrazione non è autorizzata per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato su beni utilizzati per effettuare operazioni non imponibili od esenti. Ora, un medesimo soggetto d'imposta può aver effettuato tanto operazioni che attribuiscono un diritto a detrazione quanto altre che non attribuiscono un siffatto diritto. In un caso del genere, la direttiva prescrive l'applicazione della norma detta del «prorata», la detrazione essendo ammessa solo per la frazione dell'imposta sul valore aggiunto che è proporzionale all'importo delle operazioni che offrono un diritto a detrazione, in relazione all'insieme delle operazioni gravate da imposta: il n. 3 del medesimo articolo dispone, in tale ipotesi di detrazione parziale, che l'importo della detrazione è in via temporanea determinato secondo criteri stabiliti da ciascuno Stato membro, fatto salvo il conguaglio che deve inter-

venire a fine anno, allorché siano noti tutti gli elementi necessari al calcolo del prorata.

Nella stessa ipotesi, un regime particolare è istituito dall'art. 3, 3° comma, per quanto riguarda i beni d'investimento.

È precisato che il conguaglio viene operato in funzione delle variazioni del prorata intervenute nel corso d'un periodo di cinque anni, a partire dall'anno nel corso del quale i suddetti beni sono stati acquistati; il conguaglio verte quindi, ogni anno, soltanto su un quinto dell'imposta che ha gravato sui beni d'investimento.

Questa ripartizione forfettaria in periodi quinquennali può spiegarsi soltanto col carattere duraturo dell'utilizzazione dei beni d'investimento.

È nello stesso senso che va interpretata la facoltà conferita agli Stati membri d'applicare, ai beni d'investimento, vuoi in via transitoria (art. 17, secondo trattino), vuoi in via permanente, per motivi congiunturali (punto 23 dell'allegato A della seconda direttiva), il metodo della detrazione secondo frazioni annue.

La possibilità così offerta, di ricorrere alla detrazione «prorata temporis», induce anch'essa a ritenere che i beni d'investimento costituiscano oggetto di ammortamento ripartito fra più esercizi finanziari.

Infine, nell'ambito delle misure transitorie destinate ad evitare il possibile cumulo d'imposte, in conseguenza del passaggio dai precedenti regimi d'imposte sulla cifra d'affari a quello dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 17, quarto trattino, autorizza, in via eccezionale, detrazioni forfettarie dell'imposta sulla cifra d'affari riscossa anteriormente all'entrata in vigore del nuovo sistema, in ispecie per i beni d'investimento *non ancora ammortizzati.*

Ritengo che la nozione di beni d'investimento costituisca in un certo senso la trasposizione, in materia d'imposta sul valore aggiunto, della nozione di «beni ammortizzabili» ammessa nel settore dell'imposizione diretta sul reddito delle imprese.

È quindi il criterio dell'ammortamento che consente, in effetti, di qualificare un bene d'investimento ai sensi dell'art. 17.

Diversa conclusione vale per i beni il cui costo d'acquisto viene contabilizzato nelle spese generali, il cui valore non viene iscritto all'attivo del bilancio e per i quali, di conseguenza, non è previsto l'ammortamento ripartito fra più esercizi finanziari, secondo il metodo più diffuso nella gestione delle imprese.

Mi sembra inutile, stando così le cose, dare una soluzione alla seconda questione sottopostavi dalla corte di cassazione dei Paesi Bassi.

Quanto alla terza questione, a mio avviso essa va risolta affermativamente.

Detta questione è infatti precisamente circoscritta dal giudice nazionale, che vi chiede se la norma della detrazione integrale sancita dall'art. 11 della direttiva abbia efficacia diretta «per quanto riguarda beni acquistati nel 1972 e destinati all'esercizio dell'impresa, ma che non rientrano fra i beni d'investimento ai sensi dell'art. 17, a prescindere dal modo in cui il legislatore olandese si è valso dei poteri contemplati dagli artt. 11 e 17 della summenzionata direttiva».

Come ho già detto, il principio della detrazione integrale dell'imposta pagata allo stadio precedente, sui beni destinati ad esser utilizzati per le esigenze dell'impresa, rappresenta la chiave di volta del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Questa norma non solo è vincolante per gli Stati membri, e comunque dal 1° gennaio 1972 per i Paesi Bassi. Essa viene chiaramente espressa in termini che non si prestano ad alcuna ambiguità.

Essa non è subordinata ad alcuna condizione, tranne a quelle relativa alla destinazione dei beni acquistati alle esigenze dell'impresa.

Le sole eccezioni che figurano nell'art. 11, nn. 2 e 4, sono nettamente delimitate e non possono incidere sulla sua efficacia diretta.

Tali eccezioni riguardano, infatti, vuoi il caso in cui in beni siano utilizzati per effettuare operazioni non imponibili od esentate (n. 2), il che implica necessariamente l'assenza di detrazioni; vuoi l'ipotesi in cui manca il presupposto relativo alla destinazione dei beni acquistati alle esigenze dell'impresa (n. 4): è la disposizione che contempla l'utilizzazione di determinati beni per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale.

Siffatte disposizioni non recano pregiudizio al diritto, spettante ai soggetti passivi dell'imposta, di avvalersi del principio sancito dall'art. 11, n. 1, che non conferisce alcun potere discrezionale alle autorità nazionali. Esso impone anzi a queste un obbligo di risultato, che consiste nell'attuazione di un sistema non cumulativo d'imposte sulla cifra d'affari.

In definitiva, vi propongo di affermare per diritto quanto segue:

1° Ai sensi dell'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, l'espressione «beni d'investimento» riguarda beni d'utilizzazione duratura, il cui costo d'acquisto costituisce oggetto di ammortamento ripartito fra più esercizi finanziari.

2° Trattandosi di beni utilizzati per le esigenze dell'impresa, diversi dai beni d'investimento, l'art. 11, n. 1, lett. a), della suddetta direttiva è una disposizione che attribuisce ai soggetti passivi dell'imposta diritti ch'essi possono far valere in giudizio nei singoli Stati membri e che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare.