

**Causa C-414/07**

**Magoora sp. zo. o.**

**contro**

**Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

«Sesta direttiva IVA — Art. 17, nn. 2 e 6 — Normativa nazionale — Detrazione dell'IVA sull'acquisto di carburante per taluni autoveicoli a prescindere dalla finalità dell'uso dei medesimi — Restrizione effettiva del diritto a detrazione — Esclusioni previste dalla normativa nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva»

Massime della sentenza

*Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Esclusioni del diritto a detrazione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 17, n. 6, secondo comma)*

L'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, osta all'abrogazione da parte di uno Stato membro, all'atto del recepimento di tale direttiva nel diritto interno, di tutte le disposizioni nazionali che disciplinano le limitazioni del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte e gravante sugli acquisti di carburante destinato ad autoveicoli utilizzati per un'attività imponibile, sostituendo tali disposizioni, alla data di entrata in vigore di detta direttiva nel suo territorio, con norme che stabiliscono nuovi criteri in materia, qualora – punto la cui valutazione spetta al giudice nazionale – queste ultime abbiano avuto l'effetto di ampliare l'ambito di applicazione delle limitazioni di cui trattasi. A tale riguardo, la nozione di «legislazione nazionale» ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva si riferisce al regime di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto esistente ed effettivamente applicato al momento dell'entrata in vigore di tale direttiva. La clausola di «standstill» di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva non ha lo scopo di consentire ad un nuovo Stato membro di modificare la propria normativa interna in occasione della sua adesione all'Unione in un senso che allontani tale normativa dagli obiettivi perseguiti con la direttiva in parola. Detto articolo osta comunque ad un'ulteriore modifica da parte di uno Stato membro della propria normativa entrata in vigore alla data di cui è causa che ampli la portata dell'ambito di applicazione di tali limitazioni rispetto alla situazione preesistente alla data in parola.

(v. punti 38-39, 45 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

22 dicembre 2008 (\*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 17, nn. 2 e 6 – Normativa nazionale – Detrazione dell'IVA sull'acquisto di carburante per taluni autoveicoli a prescindere dalla finalità dell'uso dei medesimi – Restrizione effettiva del diritto a detrazione – Esclusioni previste dalla normativa nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva»

Nel procedimento C-414/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polonia) con decisione 17 maggio 2007, pervenuta in cancelleria il 10 settembre 2007, nella causa tra

**Magoora sp. zoo**

e

**Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász, G. Arestis (relatore) e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig. M.-A. Gaudissart, capo unità

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 25 settembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Magoora sp. zoo, dai sigg. Z. Liptak e J. Martini, pe?nomocniy;
- per il governo polacco, dal sig. M. Dowgielewicz e dalla sig.ra H. Majszczyk, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra K. Herrmann, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 La domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Magoora sp. zoo (in prosieguo: la «Magoora») e il Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direttore della commissione tributaria di Cracovia) in ordine all'interpretazione dell'ambito e delle modalità di applicazione del diritto tributario nazionale in tema di diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sull'acquisto di carburante per un autoveicolo utilizzato dalla Magoora in base ad un contratto di leasing.

### **Contesto normativo**

#### *La normativa comunitaria*

3 L'art. 17, nn. 2, lett. a), e 6, della sesta direttiva, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18), quando si sono verificati i fatti di cui alla causa principale, disponeva quanto segue:

«2. Nella 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:

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. 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'[IVA]. 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».

#### *La normativa nazionale*

4 L'art. 25, n. 1, punto 3a), della legge 8 gennaio 1993, relativa all'imposta sulle merci e sui servizi ed ai diritti di accisa (Dz. U. n. 11, posizione 50), nella versione in vigore alla data del 30 aprile 2004 (in prosieguo: la «legge 8 gennaio 1993»), così disponeva:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile agli acquisti da parte del soggetto passivo di prodotti quali benzine per motori, gasolio nonché gas utilizzati per la propulsione di autoveicoli ad uso privato o altri veicoli a motore con un carico ammissibile sino a 500 kg».

5 Il recepimento nel diritto polacco delle disposizioni della sesta direttiva è avvenuto con la legge 11 marzo 2004, relativa all'imposta sulle merci e sui servizi (Dz. U. n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

6 Conformemente all'art. 175 della legge sull'IVA, la legge 8 gennaio 1993 è stata abrogata a partire dal 1° maggio 2004.

7 L'art. 86, nn. 3 e 5, della legge sull'IVA, nella versione iniziale, stabiliva quanto segue:

«3. In caso di acquisto di autovetture ad uso privato nonché di altri veicoli a motore con un carico ammissibile inferiore a quello definito secondo la formula:

$$CA = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

dove:

CA significa: carico ammissibile,

n significa numero di posti (sedili), incluso il posto di guida,

l'importo dell'imposta a monte corrisponde al 50% dell'imposta dichiarata nella fattura o dell'importo dell'imposta dovuta sull'acquisto intracomunitario di merci o dell'importo dell'imposta dovuta sulla cessione di merci il cui soggetto passivo è l'acquirente di queste ultime, senza superare tuttavia PLN 5 000.

(...)

5. Il carico ammissibile dei veicoli nonché il numero di posti (sedili) di cui al n. 3 vengono fissati sulla base di un estratto del certificato di omologazione o di una copia della decisione di esenzione dall'obbligo di ottenere il certificato di omologazione, emessi conformemente alle disposizioni del codice stradale. I veicoli che in base all'estratto del certificato di omologazione o di una copia della [summenzionata] decisione di esenzione (...) non hanno il carico ammissibile fissato o il numero di posti [definiti], vanno anch'essi considerati autovetture ad uso privato ai sensi del n. 3».

8 L'art. 88, n. 1, punto 3, della legge sull'IVA, nella versione iniziale, disponeva che:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile agli acquisti da parte del soggetto passivo di prodotti quali (...) benzine per motori, gasolio, nonché gas utilizzati per la propulsione di autovetture ad uso privato o altri veicoli a motore di cui all'art. 86, nn. 3 e 5».

9 Conformemente all'art. 176, punto 3, della legge sull'IVA, gli art. 86 e 88 di quest'ultima si applicavano a decorrere dal 1° maggio 2004, poiché tale prima disposizione stabiliva quanto segue:

«La legge entra in vigore alla scadenza di un termine di 14 giorni a decorrere dal giorno della pubblicazione [ossia il 20 aprile 2004], fatti salvi:

3) gli artt. 17?14, l'art. 15, nn. 1?6, gli artt. 16?22 (...), gli artt. 42?95 che si applicano a decorrere dal 1° maggio 2004».

10 La legge 21 aprile 2005 (Dz. U. n. 90, posizione 756), entrata in vigore il 22 agosto 2005, ha modificato la legge sull'IVA e, in particolare, gli artt. 86 e 88 della medesima.

11 L'art. 86, nn. 3 e 4, della legge sull'IVA, nella versione in vigore dal 22 agosto 2005, dispone quanto segue:

«3. In caso di acquisto di autovetture ad uso privato nonché di altri veicoli a motore con una massa totale ammissibile non superiore a 3,5 tonnellate, l'importo dell'imposta a monte corrisponde al 60% dell'imposta dichiarata nella fattura o dell'importo dell'imposta dovuta sull'acquisto intracomunitario di merci o dell'importo dell'imposta dovuta sulla cessione di merci per le quali il soggetto passivo è l'acquirente, senza superare tuttavia PLN 6 000.

4. Il disposto del n. 3 non riguarda:

1. i veicoli a motore aventi un'unica fila di sedili separata dalla parte destinata al trasporto di carichi da una parete o da un divisorio fisso, classificate sul fondamento delle disposizioni del codice della strada nella categoria: veicolo polivalente, van;

2. i veicoli a motore aventi più di una fila di sedili, separati dalla parte destinata al trasporto di carichi da una parete o da un divisorio fisso ed in cui la lunghezza della parte destinata al trasporto di carichi, misurata a livello del pavimento a partire dal suo punto più avanzato che permetta l'installazione di una parete verticale o di un divisorio tra il pavimento ed il tetto sino al limite posteriore del pavimento stesso, supera il 50% della lunghezza del veicolo; ai fini della misurazione del rapporto di cui alla frase precedente la lunghezza del veicolo consiste nella distanza tra il bordo inferiore del parabrezza ed il limite inferiore del pavimento della parte del veicolo destinata al trasporto di carichi, misurata in una linea orizzontale lungo il veicolo tra il bordo inferiore del parabrezza anteriore ed il punto di incontro con la verticale che parte dal limite inferiore della parte del veicolo destinata al trasporto di carichi;

3. i veicoli a motore con una parte aperta destinata al trasporto di carichi;

4. i veicoli a motore con la cabina di guida e la carrozzeria del veicolo destinata al trasporto di carichi appositamente costruite come parti separate del veicolo;

5. i veicoli a motore costituenti veicoli speciali ai sensi delle disposizioni del codice stradale per le finalità definite nell'allegato n. 9 della legge;

6. i veicoli a motore costruiti per essere destinati al trasporto di almeno 10 persone incluso il guidatore, qualora una destinazione siffatta risulti dai documenti emessi sul fondamento delle disposizioni del codice stradale;

7. i casi in cui oggetto dell'attività del contribuente è:

a) la rivendita di tali autovetture (veicoli) o

b) la cessione a titolo oneroso di tali autovetture (veicoli) sulla base di un contratto di noleggio, affitto, leasing o altri contratti di natura analoga e le autovetture (i veicoli) in questione sono destinate dal soggetto passivo esclusivamente all'utilizzazione per tali scopi per un periodo di almeno sei mesi».

12 L'art. 88, n. 1, punto 3, della legge sull'IVA, nella versione in vigore dal 22 agosto 2005, è così formulato:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile agli acquisti da parte del soggetto passivo di prodotti quali (...) benzine per motori, gasolio, nonché gas utilizzati per la propulsione di autovetture ad uso privato o altri veicoli a motore di cui all'art.

### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

13 La controversia sottoposta al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunale amministrativo provinciale di Cracovia) verte sulla possibilità per la Magoora di detrarre l'IVA pagata a monte relativamente all'acquisto di carburante per un autoveicolo a motore utilizzato nell'ambito dell'attività di tale società in forza di un contratto di leasing.

14 Il 25 marzo 2005 la Magoora concludeva un contratto di leasing operativo per un autoveicolo, registrato presso l'Urząd Skarbowy (amministrazione tributaria) il 13 giugno 2005. Il giudice a quo non fornisce informazioni sulla marca e le caratteristiche dell'autoveicolo.

15 Dall'ordinanza di rinvio emerge che le restrizioni alla detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sull'acquisto di carburante secondo una formula matematica contenuta nella legge sull'IVA, nella versione in vigore il giorno della conclusione del contratto di leasing, ossia il 25 marzo 2005, non sono state applicate alla Magoora. Viceversa, data l'adozione del nuovo testo dell'art. 86, n. 3, della legge sull'IVA, nella versione in vigore dal 22 agosto 2005, le restrizioni alla detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sugli acquisti di cui trattasi sono state applicate alla citata società, poiché la massa ammissibile dell'autoveicolo di cui alla causa principale non superava 3,5 tonnellate.

16 Il 30 agosto 2005 la Magoora ha presentato al Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (direttore dell'ufficio dell'amministrazione tributaria di Cracovia-Przednik) una domanda d'interpretazione delle disposizioni della legge sull'IVA relativamente alla portata e ai limiti del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte sull'acquisto di carburante per l'autoveicolo utilizzato in forza di un contratto di leasing. La Magoora ritiene in proposito che occorra continuare a concederle il diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte sull'acquisto di carburante per il veicolo di cui è causa a norma dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

17 Con decisione 3 novembre 2005 il Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik ha dichiarato irregolare la posizione della Magoora ritenendo che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva non potesse costituire una fonte di diritto nazionale in Polonia.

18 Il 15 febbraio 2006 il Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie ha respinto il ricorso della Magoora e ha confermato la citata decisione, affermando che la Repubblica di Polonia aveva il diritto di mantenere le restrizioni alla detrazione dell'IVA in essere in tale Stato membro il giorno dell'entrata in vigore della sesta direttiva. Ha considerato inoltre che le disposizioni in vigore dal 22 agosto 2005 avessero modificato unicamente il modo di definizione delle categorie di veicoli a motore per i quali non è consentita la detrazione dell'IVA gravante sugli acquisti di carburante.

19 La Magoora ha impugnato dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie la decisione del Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

20 Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, nutrendo dubbi sull'interpretazione dell'art. 17 della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva (...) osti a che la Repubblica di Polonia abbia integralmente abrogato, a partire dal 1° maggio 2004, la normativa in vigore fino a quel momento concernente le limitazioni della detrazione dell'[IVA] a monte gravante sull'acquisto di carburante per autoveicoli impiegati in un'attività imponibile e le abbia comunque sostituite con limitazioni della detrazione dell'[IVA] a monte gravante sull'acquisto di carburante per autoveicoli impiegati in

un'attività imponibile, ma definite dal diritto nazionale ricorrendo a criteri diversi rispetto a quelli applicati prima del 1° maggio 2004, e che successivamente, a partire dal 22 agosto 2005, abbia di nuovo modificato i criteri summenzionati.

2) In caso di soluzione positiva della prima questione, se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva osti a che la Repubblica di Polonia abbia modificato i criteri summenzionati in modo da limitare de facto il campo di applicazione della detrazione dell'[IVA] a monte rispetto alla normativa nazionale in vigore al 30 aprile 2004 oppure alla normativa nazionale vigente prima della modificazione attuata con effetto dal 22 agosto 2005; qualora si constati che così agendo la Repubblica di Polonia ha violato l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, se occorre ammettere che il soggetto passivo dell'imposta ha il diritto di effettuare la detrazione, ma solo nei limiti in cui le modifiche della normativa nazionale vadano oltre il campo di applicazione delle limitazioni della detrazione dell'[IVA] a monte previste dalla normativa nazionale in vigore il 30 aprile 2004 ed abrogata a tale data.

3) Se l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva osti a che, richiamandosi alla possibilità prevista in tale disposizione, uno Stato membro limiti la detrazione dell'[IVA] a monte relativa a spese non aventi carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza, la Repubblica di Polonia abbia limitato la detrazione dell'[IVA] a monte rispetto alla situazione legale al 30 aprile 2004 in modo da escludere la detrazione dell'[IVA] a monte ai fini dell'acquisto di carburante per autovetture ad uso privato nonché per altri veicoli a motore con una massa totale autorizzata non superiore a 3,5 tonnellate ad eccezione degli autoveicoli di cui all'art. 86 della legge [sull'IVA], nella versione vigente al 22 settembre 2005».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali*

21 Secondo il governo polacco la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, in quanto le questioni sollevate non hanno alcuna relazione con l'effettività della causa principale. I fatti all'origine della domanda non sarebbero stati valutati dal giudice a quo. L'esame delle questioni pregiudiziali verterebbe pertanto su situazioni ipotetiche.

22 Si deve rammentare a tale proposito che, nell'ambito di un procedimento ex art. 234 CE, spetta soltanto al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a pronunciarsi (v., in particolare, sentenze 18 luglio 2007, causa C?119/05, Lucchini, Racc. pag. I?6199, punto 43; 15 novembre 2007, causa C?162/06, International Mail Spain, Racc. pag. I?9911, punto 23, e 4 dicembre 2008, causa C?221/07, Zablocka-Weyhermüller, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 20).

23 Il rigetto, da parte della Corte, di una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico, oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze 13 marzo 2001, causa C?379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I?2099, punto 39; 5 dicembre 2006, cause riunite C?94/04 e C?202/04, Cipolla e a., Racc. pag. I?11421, punto 25; 7 giugno 2007, cause riunite da C?222/05 a C?225/05, van der Weerd e a., Racc. pag. I?4233, punto 22; 8 novembre 2007, causa C?379/05, Amurta, Racc. pag. I?9569, punto 64, nonché Zablocka-

Weyhermüller, cit., punto 21).

24 Nel caso di specie, si deve constatare che, come emerge dall'ordinanza di rinvio, il giudice nazionale ha chiarito in modo dettagliato alla Corte il contesto di fatto e di diritto della causa principale, nonché i motivi per cui ha ritenuto che la soluzione delle questioni sollevate fosse necessaria per dirimere la controversia.

25 La domanda di pronuncia pregiudiziale è pertanto ricevibile.

#### *Nel merito*

26 Con le questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 17, nn. 2 e 6, della sesta direttiva osti all'abrogazione da parte di uno Stato membro, a decorrere dalla data di entrata in vigore della citata direttiva nel suo territorio, di tutte le disposizioni nazionali riguardanti le limitazioni al diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sugli acquisti di carburante destinato ad autoveicoli utilizzati per un'attività imponibile, sostituendo tali disposizioni con norme che stabiliscono nuovi criteri in materia, nonché ad un'ulteriore nuova modifica di detti criteri, ampliando la portata delle limitazioni di cui trattasi. In caso di soluzione positiva, il giudice a quo domanda se un soggetto passivo sia legittimato ad esigere l'applicazione delle disposizioni nazionali vigenti prima della data di cui è causa.

27 Si deve constatare che, nel caso di specie, la sesta direttiva è entrata in vigore in Polonia alla data di adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, vale a dire il 1° maggio 2004. Pertanto tale data rileva ai fini dell'applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva per quanto riguarda detto Stato membro (v., in tal senso, sentenza 8 gennaio 2002, causa C-409/99, *Metropol e Stadler*, Racc. pag. I-81, punto 41).

28 In base al principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA e risultante dagli artt. 2 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 d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), e della sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'IVA gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte. Secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto agli 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 va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA 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 sesta direttiva (v. sentenze 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, *Amprafance e Sanofi*, Racc. pag. I-7013, punto 34; *Metropol e Stadler*, cit., punto 42, nonché sentenza 11 dicembre 2008, causa C-371/07, *Danfoss e AstraZeneca*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 26). Inoltre, le disposizioni che prevedono deroghe al principio del diritto alla detrazione dell'IVA, che garantisce la neutralità di detta imposta, devono essere interpretate restrittivamente (sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 59).

29 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva afferma chiaramente il principio della detrazione da parte del soggetto passivo degli importi fatturatigli a titolo di IVA per i beni ceduti o i servizi prestati allo stesso, qualora tali beni o servizi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili. Il principio del diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato alla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, in particolare al secondo comma di detto numero (v. citate sentenze *Metropol e Stadler*, punti 43 e 44, e *Danfoss e AstraZeneca*, punti 27 e 28).

30 A termini dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, gli Stati membri sono autorizzati a mantenere

in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA alla data di entrata in vigore della stessa direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo.

31 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. Allo stato attuale il diritto comunitario non prevede alcuna disposizione che elenchi le spese escluse dal diritto a detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze 14 giugno 2001, causa C?345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I?4493, punto 20; Metropol e Stadler, cit., punto 44, nonché 8 dicembre 2005, causa C?280/04, Jyske Finans, Racc. pag. I?10683, punto 23).

32 Si deve rilevare che 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 tale normativa comporti l'effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti rientra, in linea di principio, nella competenza del giudice a quo (v. sentenza Metropol e Stadler, cit., punto 47).

33 Si deve peraltro ricordare che, nell'ambito di un procedimento ex art. 234 CE, basato sulla netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 2008, causa C?450/06, Varec, Racc. pag. I?581, punto 23 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, al fine di dare a quest'ultimo una soluzione utile, la Corte può, in uno spirito di cooperazione con i giudici nazionali, fornirgli tutte le indicazioni che reputa necessarie (v., in particolare, sentenza 1° luglio 2008, MOTOE, causa C?49/07, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30).

34 Nel caso di specie spetta alla Corte fornire al giudice a quo gli elementi interpretativi della nozione comunitaria di «legislazione nazionale», ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, onde consentire a detto giudice di procedere alla determinazione del contenuto di tale normativa al momento dell'entrata in vigore della citata direttiva (v. sentenza Metropol e Stadler, cit., punto 47).

35 Infatti, l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva contiene una clausola di «standstill» che prevede il mantenimento delle esclusioni nazionali del diritto alla detrazione dell'IVA già vigenti prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva (sentenza Ampafrance e Sanofi, cit., 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 tale diritto effettivamente applicata dalle loro autorità pubbliche al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva (v. citate sentenze Metropol e Stadler, punto 48, nonché Danfoss e AstraZeneca, punti 30 e 31).

36 Orbene, qualora 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 della medesima (v. citate sentenze 14 giugno 2001, causa C?345/99, Commissione/Francia, punto 22; Metropol e Stadler, punto 45, nonché Danfoss e AstraZeneca, cit., punto 32).

37 Per contro, si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, una normativa nazionale non rappresenta una deroga consentita dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva se essa ha per effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della medesima, l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo di detta

direttiva (v. sentenze 14 giugno 2001, causa C?40/00, Commissione/Francia, Racc. pag. I?4539, punto 17; 11 settembre 2003, causa C?155/01, Cookies World, Racc. pag. I?8785, punto 66, nonché Danfoss e AstraZeneca, cit., punto 33).

38 Ne consegue che, tenuto conto della finalità di tale disposizione, la nozione di «legislazione nazionale» ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva si riferisce al regime di detrazione dell'IVA esistente ed effettivamente applicato al momento dell'entrata in vigore di tale direttiva.

39 Occorre peraltro ricordare che, come ha sostenuto la Commissione, la clausola di «standstill» di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva non ha lo scopo di consentire ad un nuovo Stato membro di modificare la propria normativa interna in occasione dell'adesione all'Unione europea in un senso che allontani tale normativa dagli obiettivi perseguiti con la direttiva in parola. Una modifica in tal senso sarebbe in contrasto palese con lo spirito stesso di tale clausola.

40 In tale contesto, il giudice a quo si domanda se l'abrogazione da parte della Repubblica di Polonia della legge 8 gennaio 1993, avvenuta il giorno dell'adesione all'Unione europea, osti all'emanazione in pari data di nuove disposizioni che limitano i diritti a detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sugli acquisti di carburante per autoveicoli utilizzati ai fini di un'attività imponibile.

41 Si deve osservare che l'abrogazione di norme interne alla data dell'entrata in vigore della sesta direttiva nell'ordinamento giuridico nazionale di cui è causa e la sostituzione delle medesime in pari data con altre disposizioni interne non consente, in quanto tale, di presumere che lo Stato membro interessato abbia rinunciato ad applicare esclusioni al diritto a detrazione dell'IVA versata a monte. Una modifica normativa del genere non consente nemmeno, di per sé, di concludere che vi sia stata violazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della direttiva di cui trattasi, sempreché, tuttavia, non abbia comportato un'estensione, a decorrere dalla data citata, delle esclusioni nazionali pregresse.

42 Nella causa principale spetta al giudice del rinvio, il quale, come ricordato al punto 32 della presente sentenza, è il solo competente ad interpretare il proprio diritto nazionale, valutare se le modifiche introdotte dalla legge sull'IVA all'atto del recepimento della sesta direttiva nel diritto polacco abbiano avuto l'effetto di ampliare, rispetto alle disposizioni nazionali pregresse, l'ambito di applicazione delle limitazioni del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sull'acquisto di carburante per autoveicoli destinati ad attività imponibili.

43 Si deve invece rilevare che, stando alla domanda di pronuncia pregiudiziale, la modifica della legge sull'IVA disposta con legge 21 aprile 2005, entrata in vigore il 22 agosto 2005, ha avuto l'effetto di ampliare l'ambito di applicazione di tali limitazioni rispetto alla situazione in essere al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva nella Repubblica di Polonia, e che ciò, alla luce della giurisprudenza ricordata al punto 36 della presente sentenza, è in contrasto con l'art. 7, n. 6, secondo comma, della citata direttiva.

44 Spetta al giudice a quo interpretare, quanto più possibile, il proprio diritto interno alla luce del testo e della finalità della sesta direttiva al fine di raggiungere i risultati perseguiti da quest'ultima, privilegiando l'interpretazione delle disposizioni nazionali che è maggiormente conforme a tale finalità per giungere quindi ad una soluzione compatibile con le disposizioni della detta direttiva (v., in tal senso, sentenza 4 luglio 2006, causa C?212/04, Adeneler e a., Racc. pag. I?6057, punto 124), e disapplicando ogni contraria disposizione di legge nazionale (v., in tal senso, sentenza 22 novembre 2005, causa C?144/04, Mangold, Racc. pag. I?9981, punto 77).

45 Tutto ciò premesso, le questioni sollevate devono essere risolte nel senso che l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva osta all'abrogazione da parte di uno Stato membro, all'atto del recepimento di tale direttiva nel diritto interno, di tutte le disposizioni nazionali che disciplinano le limitazioni del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte e gravante sugli acquisti di carburante destinato ad autoveicoli utilizzati per un'attività imponibile, sostituendo tali disposizioni, alla data di entrata in vigore di detta direttiva nel suo territorio, con norme che stabiliscono nuovi criteri in materia, qualora – punto la cui valutazione spetta al giudice a quo – queste ultime abbiano avuto l'effetto di ampliare l'ambito di applicazione delle limitazioni di cui trattasi. Detto articolo osta comunque ad un'ulteriore modifica da parte di uno Stato membro della propria normativa entrata in vigore alla data di cui è causa che ampli la portata dell'ambito di applicazione delle limitazioni rispetto alla situazione preesistente alla data in parola.

### **Sulle spese**

46 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

**L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, osta all'abrogazione da parte di uno Stato membro, all'atto del recepimento di tale direttiva nel diritto interno, di tutte le disposizioni nazionali che disciplinano le limitazioni del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte e gravante sugli acquisti di carburante destinato ad autoveicoli utilizzati per un'attività imponibile, sostituendo tali disposizioni, alla data di entrata in vigore di detta direttiva nel suo territorio, con norme che stabiliscono nuovi criteri in materia, qualora – punto la cui valutazione spetta al giudice a quo – queste ultime abbiano avuto l'effetto di ampliare l'ambito di applicazione delle limitazioni di cui trattasi. Detto articolo osta comunque ad un'ulteriore modifica da parte di uno Stato membro della propria normativa entrata in vigore alla data di cui è causa che ampli la portata dell'ambito di applicazione delle limitazioni rispetto alla situazione preesistente alla data in parola.**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.