

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate l'8 dicembre 2011 (1)

Causa C-594/10

T.G. van Laarhoven

(domanda di pronuncia pregiudiziale
proposta dall'Hoge Raad der Nederlanden)

«Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Limitazione — Normative pregresse ancora applicate in via provvisoria — Modifica che estende l'entità di un'esclusione esistente — Autoveicoli utilizzati a fini sia professionali sia privati — Tassazione dell'uso privato»

I — Introduzione

1. In linea di principio, il diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte non può essere oggetto di limitazioni. Tuttavia, la sesta direttiva IVA (2) e la direttiva successiva relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (3) ammettono l'applicazione di una normativa nazionale pregressa che limita il diritto a detrazione, purché si tratti di una normativa già esistente al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva. Qual è la linea da seguire, però, nel caso in cui una normativa di questo tipo sia sottoposta a modifiche successive che limitano ulteriormente il diritto alla detrazione, e ciò esclusivamente per quanto riguarda l'entità della stessa? Questa è in sostanza la questione su cui è chiamata a pronunciarsi la Corte nel caso di specie. A riguardo, è peraltro necessario stabilire se la normativa olandese in questione debba essere di fatto valutata alla luce della disciplina dell'Unione relativa al diritto a detrazione o eventualmente a quella riguardante la tassazione dell'uso privato. Infatti, in caso di utilizzo di un autoveicolo a fini sia professionali sia privati la normativa nazionale riconosce il diritto alla detrazione integrale e immediata e prevede, per il solo uso privato, una reintegrazione fiscale forfettaria su base annuale.

II — Contesto normativo

A — *Diritto dell'Unione*

2. L'articolo 6, intitolato «Prestazioni di servizi», della sesta direttiva dispone, tra l'altro, quanto segue:

«2. Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una [detrazione] totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

(...)

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

3. Il capo VIII della sesta direttiva, intitolato «Base imponibile», all'articolo 11 stabilisce, per quanto qui rileva, che:

«A. All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

(...)

c) per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi;

(...)».

4. L'articolo 17 della sesta direttiva intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», nella versione di cui al suo articolo 28 septies, punto 1, stabilisce, tra l'altro, che:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...).

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta dalla Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a [detrazione] dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a [detrazione] le spese non aventi 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.

(...)».

5. L'articolo 20 della sesta direttiva, intitolato «Rettifica delle [detrazioni]», prevede quanto segue:

«1. La rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la [detrazione] è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della [detrazione], in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a [detrazione] che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

(...)».

B — *Diritto dei Paesi Bassi*

6. Secondo il giudice del rinvio, al momento di recepire la sesta direttiva i Paesi Bassi hanno mantenuto una normativa che limita il diritto alla detrazione per gli autoveicoli utilizzati dall'imprenditore anche per fini diversi da quelli aziendali (uso privato) (4). In base alla normativa olandese, l'imposta sul valore aggiunto che grava sul possesso (compreso l'acquisto) dell'automobile viene dapprima detratta, come se l'auto fosse utilizzata esclusivamente a fini professionali; quindi, alla fine di ogni anno, si effettua una reintegrazione fiscale calcolata sulla base di una percentuale fissa di un importo forfettario che, ai fini della riscossione dell'imposta sul reddito, si considera come prelievo a fini privati (in prosieguo: il «prelievo»). Tale importo forfettario rappresenta a sua volta una data percentuale del prezzo di listino, ovvero del valore dell'autoveicolo.

7. Nel corso del tempo questa normativa ha subito svariate modifiche che, secondo il giudice del rinvio, hanno sostanzialmente determinato una riduzione dell'importo che in definitiva risulta detraibile.

8. Da un lato, la percentuale fissa menzionata è stata ripetutamente modificata: al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva ammontava al 12%; successivamente è stata portata al 12,5%, al 13,5% e poi al 13%; dal 1° gennaio 1992 si applica nuovamente l'aliquota del 12%. D'altro lato, l'importo del prelievo al quale si applica tale aliquota fissa è nel frattempo aumentato: se inizialmente ammontava almeno al 20% del prezzo di listino dell'autoveicolo, in seguito è passato al 24% e quindi al 25% in determinate ipotesi, segnatamente quando l'uso a fini privati superava un dato chilometraggio. Dal 1° gennaio 2004 fino al periodo d'imposta che rileva ai fini del presente procedimento, l'importo relativo al prelievo ammontava ad almeno il 22%, fatti salvi casi di uso privato inferiore a 500 km/anno. Anche la classificazione del tragitto casa-lavoro come uso a fini aziendali o privati, modificatasi nel corso del tempo, in determinati periodi ha comportato nondimeno un aumento dell'importo considerato ai fini della destinazione ad uso privato.

III — **Fatti e questioni pregiudiziali**

9. Il sig. van Laarhoven gestisce nei Paesi Bassi uno studio di consulenza fiscale in forma di impresa individuale. Nel 2006 sono entrate a far parte dei cespiti aziendali due automobili, che

l'interessato ha utilizzato, una dopo l'altra, sia nell'esercizio dell'impresa sia privatamente. Dalla dichiarazione relativa al quarto trimestre del 2006, risultava dovuto un importo di IVA pari a EUR 538, a fronte di un uso degli autoveicoli per fini privati superiore a 500 km. Il sig. van Laarhoven ha contestato tale imposizione, chiedendone la restituzione. Dal momento che il ricorso per opposizione e, successivamente, l'impugnazione in primo grado sono stati respinti, ha presentato ricorso per cassazione all'Hoge Raad der Nederlanden. Il ricorrente sostiene, tra l'altro, che la legislazione fiscale dei Paesi Bassi in materia è incompatibile con la clausola di «standstill» di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva.

10. In tale contesto, l'Hoge Raad ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva osti a modifiche di una normativa limitativa della detrazione come quella in questione, con la quale uno Stato membro si è avvalso della possibilità offerta da tale disposizione di (mantenere l') esclusione della detrazione per determinati beni e servizi, se per effetto di siffatte modifiche l'importo escluso dalla detrazione nella maggior parte dei casi è aumentato, ma la logica e la sistematica della normativa limitativa della detrazione sono rimaste immutate.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se il giudice nazionale debba disapplicare completamente la normativa limitativa della detrazione, ovvero se possa limitarsi a disapplicare la normativa nei limiti in cui essa ha esteso l'ambito dell'esclusione o della limitazione esistenti al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

11. All'udienza dinanzi alla Corte hanno preso parte il sig. van Laarhoven, il governo dei Paesi Bassi, il governo del Regno Unito e la Commissione europea; il governo del Regno Unito ha presentato solo osservazioni scritte.

IV — Analisi giuridica

A — Osservazioni preliminari

12. Secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione definito espressamente e precisamente all'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva (5) costituisce un elemento essenziale del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (6). Tale diritto serve a esonerare interamente le imprese dall'imposta sul valore aggiunto dovuta o pagata sulle operazioni effettuate nell'ambito della loro attività economica (7); può essere esercitato immediatamente (8) e garantisce pertanto la neutralità di tale imposta (9). Ne consegue che il diritto a detrazione non può essere, in via di principio, soggetto a limitazioni (10).

13. Tuttavia, il diritto a detrazione è mitigato dalla disposizione derogatoria di cui all'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva, in particolare al secondo comma (11). In base a tale disposizione, gli Stati membri sono autorizzati a mantenere la legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste nel detto articolo (12). Dal momento che finora tale eventualità non si è verificata (13), nel periodo rilevante per il caso di specie gli Stati membri potevano mantenere tutte le normative vigenti in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte (14).

14. L'Hoge Raad chiede alla Corte di interpretare l'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva facendo riferimento alla normativa dei Paesi Bassi relativa al trattamento in termini di IVA degli autoveicoli utilizzati a fini sia professionali sia privati. A giudizio dell'Hoge Raad questa normativa, già esistente al momento dell'entrata in vigore della direttiva, comporta una

limitazione del diritto a detrazione. I suoi dubbi circa la compatibilità della normativa di cui trattasi con la sesta direttiva dipendono in sostanza dal fatto che la normativa è stata ripetutamente modificata dopo l'entrata in vigore della direttiva e di conseguenza la possibilità di detrarre l'imposta versata a monte è stata ulteriormente limitata nell'importo.

15. L'Hoge Raad si chiede tuttavia se la normativa dei Paesi Bassi debba effettivamente considerarsi una limitazione del diritto a detrazione, da valutare alla luce dell'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva.

16. Come evidenzia anche la Commissione, la normativa dei Paesi Bassi autorizza di fatto il soggetto passivo a detrarre immediatamente e integralmente l'imposta pagata a monte che grava, nel caso specifico, sull'acquisto di un'automobile che si intende utilizzare a fini sia aziendali sia privati. Sotto questo profilo la normativa appare in linea con una giurisprudenza consolidata secondo cui un soggetto passivo può includere nel patrimonio aziendale un bene d'investimento nella sua interezza che non sia utilizzato soltanto ai fini della sua attività imprenditoriale, ma anche a scopi privati (15). In tal caso l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di detto bene è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile ai sensi degli articoli 17 e 18 della direttiva (16).

17. Tuttavia, il giudice del rinvio ravvisa una limitazione del diritto a detrazione, in quanto la normativa dei Paesi Bassi prevede una reintegrazione fiscale scaglionata nel tempo relativamente all'uso a fini privati dell'autoveicolo. Infatti, al termine dell'anno, l'uso privato viene assoggettato a un'imposizione IVA, ottenuta mediante una percentuale fissa applicata a un importo forfettario di costi, stabilito in base a una percentuale del prezzo di listino ovvero del valore dell'automobile.

18. Peraltro, secondo quanto sancisce la sesta direttiva, tale reintegrazione fiscale dell'uso privato non può essere considerata una limitazione del diritto a detrazione che, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 6, della direttiva, sarebbe ammissibile esclusivamente a titolo di eccezione e soltanto in via transitoria. Al contrario, una simile riscossione a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto per l'uso privato di un bene interamente classificato come patrimonio dell'impresa, che ha consentito una detrazione integrale e immediata dell'imposta pagata, è conforme alla logica del sistema attuato dalla direttiva (17).

19. La stessa direttiva prevede che, in un siffatto caso, a fronte del diritto alla detrazione integrale e immediata, sussista in effetti l'obbligo di versare l'imposta sul valore aggiunto relativa all'utilizzo privato del bene aziendale (18). A questo scopo l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva assimila l'utilizzo privato a una prestazione di servizi a titolo oneroso, per cui il soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), della direttiva, è tenuto a versare l'imposta sul valore aggiunto sulle spese sostenute per tale utilizzo (19).

20. La stessa finalità è perseguita all'articolo 20 della sesta direttiva, che prevede la rettifica della detrazione iniziale ed è applicabile, benché il suo campo di applicazione non coincida completamente con quello dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva, a situazioni in cui un bene è utilizzato a fini sia aziendali sia privati (20).

21. Entrambe le disposizioni della direttiva mirano, in primo luogo, a impedire un vantaggio economico ingiustificato rispetto al consumatore finale e generato dalla detrazione inizialmente concessa, per il soggetto passivo che utilizzi anche a fini privati un bene destinato alla sua impresa. In secondo luogo, entrambe le disposizioni garantiscono una corrispondenza tra la detrazione dell'imposta pagata a monte e la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (21).

22. Nell'ordinanza di rinvio l'Hoge Raad afferma che, sino al 1° gennaio 2007, la legislazione dei Paesi Bassi in materia di uso a fini privati di cespiti aziendali non prevedeva alcuna imposizione per l'uso privato ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

Indipendentemente da ciò, si deve rilevare che la normativa olandese in questione prevede una tassazione delle autovetture utilizzate a fini sia aziendali sia privati che hanno dato luogo a una detrazione integrale e immediata dell'imposta. Per poter fornire al giudice del rinvio degli spunti utili a stabilire se questa normativa sia compatibile con la sesta direttiva, occorre dunque interpretare gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 20 della direttiva, anziché l'articolo 17, paragrafo 6, della medesima.

23. In via subordinata, nel caso in cui la Corte non condividesse il mio parere, mi occuperò dell'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 6, della direttiva, richiesta dall'Hoge Raad.

B — Sull'interpretazione dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e dell'articolo 20 della sesta direttiva

24. Come già accennato, secondo la giurisprudenza i campi di applicazione dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a) e dell'articolo 20 della sesta direttiva possono sovrapporsi. Ciò si verifica, in particolare, nel caso in cui il cespite destinato all'impresa abbia dato diritto a detrazione integrale e immediata e successivamente sia stato utilizzato non solo a fini aziendali, ma anche privati (22). A quanto risulta, la giurisprudenza finora invalsa non consente di stabilire se e in quali circostanze, in una situazione di questo tipo, una delle due disposizioni debba essere esaminata in via prioritaria.

25. Sotto un profilo sistematico, l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva sembra contenere la norma più specifica, dal momento che riguarda esclusivamente l'uso a fini privati o a fini estranei all'impresa, ma non per attività esenti da imposizione fiscale (23). Inoltre, l'applicazione di questa norma presuppone che l'uso privato rappresenti un'operazione soggetta a imposta ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva (24). Ne consegue che il soggetto passivo sarebbe, e rimarrebbe, autorizzato a detrarre l'imposta assolta a monte che grava sul bene destinato interamente alla sua impresa (25), per cui non occorrerebbe alcuna rettifica ai sensi dell'articolo 20 della direttiva, le cui condizioni di applicazione non paiono peraltro soddisfatte. Inoltre l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della direttiva permette un trattamento più flessibile rispetto all'articolo 20, paragrafo 2, del medesimo testo normativo, che prevede soltanto una rettifica su base annuale.

26. La normativa olandese in materia di tassazione dell'utilizzo privato di autoveicoli ad uso promiscuo, prevedendo una reintegrazione fiscale su base annuale, presenta un certo parallelismo con l'articolo 20, paragrafo 2, della sesta direttiva, che a sua volta prevede una rettifica annuale della detrazione. Tuttavia, con la sentenza Wollny (26) la Corte ha riconosciuto che uno Stato membro non viola il margine discrezionale di cui dispone allorché prevede l'applicazione del disposto ai sensi dell'articolo 20, relativo alla rettifica delle detrazioni, ai fini della determinazione della base imponibile dell'impiego privato di un bene d'impresa ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva.

27. Nella presente disamina, peraltro, non occorre chiarire definitivamente la questione dell'esatto rapporto fra l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), della sesta direttiva e l'articolo 20 della stessa. È anzi sufficiente osservare, considerata la loro finalità comune (27) e il medesimo effetto economico (28), che entrambe le norme, al pari del diritto stesso alla detrazione, devono in ultima analisi garantire la neutralità dell'imposizione fiscale (29). Peraltro questo obiettivo si realizza soltanto se la compensazione, effettuata in forza di una di queste due norme, non sia inferiore né ecceda quanto corrisponde all'uso privato effettivo. La riscossione a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto deve aver luogo nei limiti in cui il soggetto passivo altrimenti beneficerebbe di un vantaggio economico ingiustificato derivante dall'impiego privato del bene per il quale ha potuto detrarre integralmente l'imposta pagata a monte (30).

28. In merito all'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva, la Corte ha tuttavia chiarito che gli Stati membri, per quanto il concetto di «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi» attenga di per sé al diritto dell'Unione, dispongono di un certo margine di discrezionalità rispetto ai principi che regolano la determinazione dell'importo delle spese in questione. Anche l'articolo 20, paragrafi 1 e 4, della sesta direttiva concede agli Stati membri un certo margine di valutazione, in quanto prevede che la detrazione iniziale venga effettuata «secondo le modalità fissate dagli Stati membri» e che questi ultimi possano, ai fini dell'applicazione, inter alia, del paragrafo 2, indicare l'ammontare di imposta considerato per la rettifica nonché consentire semplificazioni amministrative.

29. Sebbene questo margine discrezionale ammetta indubbiamente l'applicazione, entro una certa misura, di metodi di calcolo forfettario, occorre tuttavia garantire che, in linea di principio, tale operazione avvenga in conformità dei dettami della sesta direttiva in materia di compensazione a posteriori. Pertanto, il calcolo forfettario non può essere sproporzionato rispetto all'effettiva portata dell'uso privato.

30. Quest'ultimo aspetto appare nondimeno dubbio nel caso della normativa olandese in esame. Infatti, nell'esercizio fiscale in questione, ossia il 2006, la reintegrazione è stata calcolata come segue: se l'impiego privato raggiungeva almeno i 500 km/anno, l'importo relativo al prelievo era fissato in misura pari, almeno, al 22% del valore dell'autoveicolo. L'aliquota applicata su tale importo era pari al 12%. La Commissione è del parere che un simile calcolo forfettario dell'importo non sia compatibile con la direttiva, dal momento che non esclude, in mancanza di un'ulteriore differenziazione in caso di uso privato superiore ai 500 km/anno, né un arricchimento ingiustificato del soggetto passivo né una sua tassazione più elevata per il fatto di non prendere in considerazione l'eventuale perdita di valore del bene.

31. A mio avviso, compete al giudice del rinvio pronunciarsi su questo punto. Dalla decisione di rinvio non risulta, infatti, chiaramente se nel 2006 l'importo attribuito alla destinazione ad uso privato sia stato calcolato in base al prezzo di listino o al valore effettivo dell'automobile. Inoltre detta ordinanza menziona, con riferimento al calcolo del prelievo per il 2006, una percentuale pari ad *almeno* il 22%, non escludendo pertanto che si applichi un'ulteriore differenziazione in funzione della portata dell'uso privato.

32. Qualora, nell'ambito della causa principale, si dovesse giungere alla conclusione che la normativa olandese in esame abbia determinato una tassazione a posteriori troppo elevata (31) dell'uso privato effettivo degli autoveicoli, l'Hoge Raad, considerando il primato del diritto dell'Unione e la sua funzione di garante dei diritti che ne discendono per i singoli, dovrebbe disapplicare le disposizioni della legislazione nazionale nella misura in cui esse contengono provvedimenti eccessivi rispetto a una tassazione adeguata dell'uso privato (32).

33. Si dovrebbe pertanto rispondere all'Hoge Raad che l'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e l'articolo 20 della sesta direttiva ostano a una normativa nazionale che, pur consentendo la detrazione integrale e immediata dell'imposta pagata a monte per autoveicoli utilizzati a fini sia aziendali sia privati, preveda una tassazione forfettaria a posteriori per l'uso privato che risulti sproporzionata rispetto all'effettiva portata di tale uso. Nel caso in cui il giudice nazionale debba confrontarsi con detta normativa, e quest'ultima abbia determinato una tassazione a posteriori eccessiva dell'uso privato effettivo dell'automobile, egli dovrà disapplicare le relative disposizioni per la parte in cui producono effetti che eccedono una tassazione adeguata dell'uso privato.

C — *In subordine: sulla prima questione pregiudiziale*

34. Per il caso in cui la Corte, nonostante la normativa olandese in esame ammetta la detrazione integrale e immediata dell'imposta pagata a monte e preveda soltanto un'applicazione a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto per la destinazione ad uso privato, dovesse ritenere necessario fornire un'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva, conformemente alla formulazione della questione pregiudiziale, di seguito esaminerò in via subordinata questa disposizione. In linea con il giudice del rinvio, partirò dalla premessa — a mio avviso inesatta — secondo cui la normativa olandese limiterebbe il diritto alla detrazione.

35. Come già affermato, gli Stati membri, in conformità dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, potevano mantenere le normative esistenti in materia di esclusione del diritto a detrazione al momento dell'entrata in vigore della suddetta direttiva (33).

36. A questo riguardo la Corte ha precisato che il mero fatto che la specifica disposizione nazionale limitativa del diritto a detrazione sia stata adottata dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva non significa che tale disposizione non sia soggetta alle deroghe di cui all'articolo 17, paragrafo 6, della direttiva stessa. Si deve anzi considerare che una disposizione sostanzialmente identica alla normativa precedente o tale da mitigarne gli effetti rientri tra le eccezioni previste dall'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva (34).

37. Per contro, una normativa nazionale non configura una limitazione del diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, e dunque viola l'articolo 17, paragrafo 2, di quest'ultima, nella misura in cui estende, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo della direttiva (35).

38. In proposito, la Corte ha stabilito, in occasione della sentenza Puffer (36), che una normativa che si basi su una logica diversa da quella del diritto precedente e istituisca nuove procedure non può essere equiparata alla normativa esistente al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

39. Contrariamente a quanto manifestamente ritiene il governo dei Paesi Bassi, non posso ammettere che la sentenza Puffer vada intesa nel senso che una modifica non rientra più nel regime di deroga di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva soltanto qualora la nuova normativa si basi su una logica diversa e istituisca nuove procedure. Viceversa si tratta solo di una delle ipotesi possibili in cui una normativa nazionale estende l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo della direttiva.

40. Ciò emerge in particolare dalla sentenza Commissione/Francia (37), che è all'origine della giurisprudenza in materia di estensioni inammissibili, e dalla sentenza X Holding (38), successiva alla sentenza Puffer. I criteri della logica diversa e delle nuove procedure non hanno trovato applicazione in nessuna delle due sentenze, anzi dimostrano che già da un'estensione meramente quantitativa di un'esistente limitazione della detrazione consegue, in linea di principio, che la normativa non è più contemplata dal disposto dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva.

41. Per quanto riguarda la normativa olandese in esame, si deve dunque rilevare che essa prevedeva già al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, in caso di utilizzo di autoveicoli sia a fini aziendali sia a fini privati, l'esclusione della possibilità di una detrazione *definitiva* relativamente all'uso privato. Una normativa pregressa di questo tipo può, in via di principio, rientrare fra le deroghe previste dall'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva, ove si

possa ravvisare una limitazione del diritto a detrazione tutelato dall'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva suddetta. Rimane da stabilire se, in base alle modifiche nel frattempo intervenute, essa non si debba valutare diversamente. Il fatto che siano state adottate modifiche non osta di per sé all'applicabilità dell'articolo 17, paragrafo 6, della direttiva. È la portata di tali modifiche a essere determinante.

42. Poiché, in base alle affermazioni del giudice del rinvio, la logica e la sistematica della normativa olandese sono rimaste invariate dall'entrata in vigore della sesta direttiva e non sussistono motivi per giungere a una conclusione diversa, l'esame deve concentrarsi sul fatto che, nella maggior parte dei casi, le modifiche hanno ulteriormente ridotto la detrazione definitiva dal punto di vista dell'importo.

43. Come rilevato, in via di principio è sufficiente un'ulteriore limitazione, dal punto di vista dell'importo, che non riguardi soltanto casi eccezionali per ravvisare un ampliamento delle esclusioni esistenti (39).

44. Tuttavia, sarebbe prematuro giungere automaticamente alla conclusione che la normativa olandese si sia ulteriormente discostata dagli obiettivi della sesta direttiva.

45. Vanno invece considerate le specificità del meccanismo di limitazione in esame. Come si è visto, esse consistono nel fatto che, nel caso di automobili ad uso promiscuo, pur essendo inizialmente consentita una detrazione integrale e immediata, in seguito viene riscossa l'imposta sul valore aggiunto relativa alla quota dell'uso privato, di modo che si potrebbe concludere che siffatta detrazione non fosse definitiva.

46. Un tale meccanismo, come ho già affermato, è conforme agli obiettivi della direttiva qualora la detrazione concessa inizialmente sia compensata in funzione dell'effettiva portata dell'utilizzo a fini privati dell'autoveicolo. Se la normativa limitativa iniziale non soddisfaceva questo requisito, vale a dire non applicava in misura adeguata l'imposta sul valore aggiunto per l'uso privato, ma le modifiche successive tendono a soddisfarlo, la normativa si avvicina agli obiettivi della sesta direttiva nel suo complesso, sebbene la detrazione autorizzata in via definitiva sia stata ulteriormente ridotta rispetto alla situazione precedente.

47. Soltanto nel caso in cui l'ulteriore limitazione non abbia lo scopo di applicare l'imposta sul valore aggiunto, a posteriori e in misura adeguata, all'eventuale uso privato dell'autoveicolo che in virtù della detrazione immediata era inizialmente esente da IVA, onde evitare in particolare un arricchimento ingiustificato del soggetto passivo, sarebbe necessario constatare che siffatta limitazione si allontana ulteriormente dall'obiettivo della direttiva e pertanto non sarebbe più contemplabile fra le deroghe di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva. Compete al giudice del rinvio stabilire quale linea seguire nel caso della normativa olandese in questione.

48. In via subordinata, suggerisco pertanto alla Corte di rispondere come segue alla prima questione pregiudiziale: l'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva osta alle modifiche di una normativa nazionale, già esistente al momento dell'entrata in vigore della direttiva suddetta, che

— limiti la detrazione relativamente a determinati beni dell'azienda ad uso promiscuo, in quanto accorda inizialmente una detrazione integrale e immediata, ma in definitiva la autorizza solo in parte, dal momento che l'IVA è riscossa a posteriori sull'uso privato,

— a seguito delle suddette modifiche, abbia determinato nella maggior parte dei casi un aumento dell'importo di cui è esclusa la detrazione definitiva, fermo restando però che la logica e

la sistematica della normativa sono rimaste inalterate,

solo se (e solo nella misura in cui) l'ulteriore limitazione ecceda quanto necessario per una tassazione adeguata dell'uso privato a titolo di IVA.

D — *Parimenti in subordine: sulla seconda questione pregiudiziale*

49. Per il caso in cui la Corte risponda alla prima questione pregiudiziale così com'è stata posta, mi occuperò in via subordinata anche della seconda questione pregiudiziale.

50. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se, qualora la normativa nazionale, a seguito delle modifiche, non rientri più nel disposto dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva e violi pertanto l'articolo 17, paragrafo 2, di quest'ultima, il giudice nazionale debba disapplicare del tutto la normativa ovvero possa limitarsi a farlo nei limiti in cui essa estende l'ambito dell'esclusione o della limitazione in atto al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

51. Come giustamente osservato dal governo dei Paesi Bassi, disapplicare completamente la normativa olandese nella misura in cui essa esclude, relativamente all'utilizzo privato, la detrazione definitiva dell'imposta pagata a monte per automobili ad uso promiscuo, sortirebbe effetti incompatibili con la sesta direttiva, in quanto l'uso privato non sarebbe soggetto all'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, per quanto riguarda il diritto dell'Unione, non è ravvisabile una completa disapplicazione della normativa.

52. Dal momento che in ogni caso la normativa nazionale modificata fuoriesce dal disposto dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva soltanto se introduce un'ulteriore limitazione, eccedente quanto necessario per un'applicazione adeguata dell'IVA relativamente all'uso privato, il comportamento imposto al giudice nazionale dal diritto dell'Unione consiste nell'applicare la nuova normativa soltanto nella misura necessaria ai fini di tale tassazione. In questi casi non occorre rifarsi a una normativa pregressa.

53. Qualora l'ulteriore limitazione della detrazione definitiva introdotta dalla modifica ecceda nel suo complesso la misura necessaria per la tassazione dell'uso privato e implichi di conseguenza un ampliamento complessivamente inammissibile della limitazione, spetta al giudice nazionale stabilire, in base alle possibilità offerte dal diritto nazionale, se applicare la versione modificata della normativa, nei limiti in cui essa riformula la normativa limitativa precedente, oppure se disapplicarla (40) e applicare la normativa precedente in quanto tale.

54. In generale va osservato che la portata della limitazione prevista dal diritto nazionale al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva non è necessariamente determinante. Infatti, se detta limitazione è stata mitigata dopo l'entrata in vigore della direttiva, ma prima che intervenisse la concreta modifica di cui trattasi, uno Stato membro non può, in linea del principio, ripristinare la situazione anteriore del proprio diritto nazionale (41).

55. In via subordinata, propongo pertanto alla Corte di risolvere come segue la seconda questione pregiudiziale: qualora l'ulteriore limitazione della detrazione introdotta dalle modifiche della normativa nazionale ecceda nel suo complesso la misura necessaria per un'applicazione adeguata dell'IVA relativamente all'uso privato e implichi di conseguenza che la normativa modificata non sia più contemplata dal disposto dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, il giudice nazionale è tenuto ad applicare questa normativa soltanto nella misura necessaria ai fini della tassazione. Una completa disapplicazione della nuova normativa e/o della normativa pregressa, con la conseguente esenzione dell'uso privato dall'imposizione IVA, non è compatibile con la sesta direttiva.

V — Conclusione

56. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di giustizia di rispondere come segue all'Hoge Raad:

L'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a) e l'articolo 20 della sesta direttiva ostano a una normativa nazionale che, pur consentendo la detrazione integrale e immediata dell'imposta pagata a monte per autoveicoli utilizzati a fini sia aziendali sia privati, preveda una tassazione forfettaria a posteriori per l'uso privato che risulti sproporzionata rispetto all'effettiva portata di tale uso. Nel caso in cui il giudice nazionale debba confrontarsi con tale normativa e quest'ultima abbia determinato una tassazione a posteriori eccessiva dell'uso privato effettivo dell'autoveicolo, egli dovrà disapplicare le relative disposizioni per la parte in cui producono effetti che eccedono una tassazione adeguata dell'uso privato.

57. In via subordinata, propongo alla Corte di giustizia di risolvere come segue le due questioni pregiudiziali dell'Hoge Raad:

1) L'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva osta a modifiche di una normativa nazionale già esistente al momento dell'entrata in vigore della direttiva suddetta che

— limiti la detrazione relativamente a determinati beni dell'azienda ad uso promiscuo, in quanto accorda inizialmente una detrazione integrale e immediata, ma in definitiva la autorizza solo in parte, dal momento che l'IVA è riscossa a posteriori sull'uso privato,

— a seguito delle suddette modifiche, abbia determinato nella maggior parte dei casi un aumento dell'importo di cui è esclusa la detrazione definitiva, fermo restando però che la logica e la sistematica della normativa sono rimaste inalterate,

solo se (e solo nella misura in cui) l'ulteriore limitazione ecceda quanto necessario per una tassazione adeguata dell'uso privato a titolo di IVA.

2) Qualora l'ulteriore limitazione della detrazione introdotta dalle modifiche della normativa nazionale ecceda nel suo complesso la misura necessaria per un'applicazione adeguata dell'IVA relativamente all'uso privato e implichi di conseguenza che la normativa modificata non sia più contemplata dal disposto dell'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, il giudice nazionale deve applicare tale normativa soltanto nella misura necessaria per la suddetta tassazione. Una completa disapplicazione della nuova normativa e/o della normativa pregressa, con la conseguente esenzione dell'uso privato dall'imposizione IVA, non è compatibile con la sesta direttiva.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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).

3 — Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Poiché la fattispecie della causa principale riguarda l'anno 2006 e questa direttiva, ai sensi del suo articolo 413, è entrata in vigore solo il 1° gennaio 2007, tale fattispecie deve essere valutata in base alla sesta direttiva.

4 — Articolo 15, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) in combinato disposto con l'articolo 15 del decreto di attuazione della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968).

5 — Sentenze del 14 giugno 2001, Commissione/Francia (C?345/99, Racc. pag. I?4993, punto 18); del 23 aprile 2009, Puffer (C?460/07, Racc. pag. I?3521, punto 82), e del 23 aprile 2009, PARAT Automotive Cabrio (C?74/08, Racc. pag. I?3459, punto 17).

6 — Sentenze del 6 luglio 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Racc. pag. I?1883, punto 18); del 22 dicembre 2008, Magoora (C?414/07, Racc. pag. I?10921, punto 28), e del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C?274/10, Racc. pag. I?7289, punto 43).

7 — Sentenze del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Racc. pag. I?1, punto 15); del 1° aprile 2004, Bockemühl (C?90/02, Racc. pag. I?3303, punto 39), e del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, Racc. pag. I?10567, punto 27).

8 — Sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C?110/98 a C?147/98, Racc. pag. I?1577, punto 43); del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, Racc. pag. I?5583, punto 35), e del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, Racc. pag. I?7463, punto 37).

9 — Sentenze dell'8 gennaio 2002, Metropol e Stadler (C?409/99, Racc. pag. I?81, punto 59); dell'11 dicembre 2008, Danfoss e AstraZeneca (C?371/07, Racc. pag. I?9549, punto 26), e Magoora (cit. supra alla nota 6, punto 28).

10 — V. sentenze Magoora (cit. supra alla nota 6, punto 28); Pannon Gép Centrum (cit. supra alla nota 6, punto 37) e Commissione/Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 43).

11 — Sentenze Commissione/Francia (cit. supra alla nota 5, punto 19), e Magoora (cit. supra alla nota 6, punto 29).

12 — Sentenze Commissione/Francia (cit. supra alla nota 5, punto 19); Danfoss e AstraZeneca (cit. supra alla nota 9, punto 28), e del 15 aprile 2010, X Holding (C?538/08 e C?33/09, Racc. pag. I?3129, punto 38).

13 — Sentenze Puffer (cit. supra alla nota 5, punto 83); X Holding (cit. supra alla nota 12, punto 39), e del 30 settembre 2010, Oasis East (C?395/09, Racc. pag. I?8811, punto 20). La direttiva relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto contiene dal canto suo, all'articolo 176, una deroga corrispondente a quella di cui all'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva.

14 — Purché i beni e i servizi esclusi siano definiti con sufficiente precisione e non si tratti di esclusioni generali, v. sentenza X Holding (cit. supra alla nota 12, punti 40?45).

- 15 — Sentenze del 21 aprile 2005, HE (C?25/03, Racc. pag. I?3123, punto 46); del 14 settembre 2006, Wollny (C?72/05, Racc. pag. I?8927, punto 21), e Puffer (cit. supra alla nota 5, punto 39).
- 16 — Sentenze del 14 luglio 2005, Charles e Charles-Tijmens (C?434/03, Racc. pag. I?7037, punto 24); Wollny (cit. supra alla nota 15, punto 22), e Puffer (cit. supra alla nota 5, punto 40).
- 17 — Sentenza Wollny (cit. supra alla nota 15, punto 33).
- 18 — Sentenze Charles e Charles-Tijmens (cit. supra alla nota 16, punto 30), e Wollny (cit. supra alla nota 15, punti 24, 31 e 33).
- 19 — V. sentenze dell'8 maggio 2003, Seeling (C?269/00, Racc. pag. I?4101, punti 42 e 43); Charles e Charles-Tijmens (cit. supra alla nota 16, punto 25), e Puffer (cit. supra alla nota 5, punti 41 e segg.).
- 20 — Sentenza Wollny (cit. supra alla nota 15, punto 34).
- 21 — Sentenza Wollny (cit. supra alla nota 15, punti 35 e segg.).
- 22 — V. paragrafo 20 supra.
- 23 — V. sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Racc. pag. I?3039, punto 33).
- 24 — Sentenza Puffer (cit. supra alla nota 5, punto 41).
- 25 — V. sentenza Puffer (cit. supra alla nota 5, punto 42).
- 26 — Cit. supra alla nota 15, punto 37.
- 27 — Sentenza Wollny (cit. supra alla nota 15, punto 37).
- 28 — Sentenza Uudenkaupungin kaupunki (cit. supra alla nota 23, punto 30).
- 29 — V. sentenza Uudenkaupungin kaupunki (cit. supra alla nota 23, punto 26), relativamente all'articolo 20 della direttiva.
- 30 — V. sentenza Wollny (cit. supra alla nota 15, punti 32?36).
- 31 — Un'eventuale tassazione a posteriori troppo bassa sarebbe di per sé altrettanto problematica, ma nell'ambito della causa principale dovrebbe risultare irrilevante, in quanto in tal caso il soggetto passivo dovrebbe solo contestare gli avvisi di accertamento rettificativo al fine di annullare o almeno di ridurre l'imposta applicata.
- 32 — V. paragrafo 72 delle mie conclusioni del 13 dicembre 2007 nella causa decisa con sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Racc. pag. I?2283). Nella sentenza Magoora (cit. supra alla nota 6, punto 44), invece, la Corte ha optato per un'interpretazione della normativa nazionale conforme al diritto dell'Unione.
- 33 — V. paragrafo 13 supra.
- 34 — Sentenza Puffer (cit. supra alla nota 5, punti 85 e 87). V., relativamente alla clausola di «standstill» di cui all'articolo 57, paragrafo 1, CE o all'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, in materia di

libera circolazione dei capitali rispetto ai paesi terzi, le sentenze del 24 maggio 2007, *Holböck* (C-157/05, Racc. pag. I-4051, punto 41), e dell'11 febbraio 2010, *Fokus Invest* (C-541/08, Racc. pag. I-1025, punto 42).

35 — Sentenze del 14 giugno 2001, *Commissione/Francia* (C-40/00, Racc. pag. I-4539, punto 17); *Metropol e Stadler* (cit. supra alla nota 9, punto 46); dell'11 settembre 2003, *Cookies World* (C-155/01, Racc. pag. I-8785, punto 66); *Magoora* (cit. supra alla nota 6, punto 37); *Danfoss e AstraZeneca* (cit. supra alla nota 9, punto 28), e *Puffer* (cit. supra alla nota 5, punto 86).

36 — Cit. supra alla nota 5, punto 87. V. anche la sentenza *Cookies World* (cit. supra alla nota 35, punto 63) e, in merito alla clausola di «standstill» di cui all'articolo 57, paragrafo 1, CE ovvero all'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, in materia di libera circolazione dei capitali rispetto ai paesi terzi, le sentenze *Holböck* (cit. supra alla nota 34, punto 41) e *Fokus Invest* (cit. supra alla nota 34, punto 42).

37 — Cit. alla nota 35, punto 17.

38 — Cit. alla nota 12, punti 62 e segg.

39 — V. paragrafo 40 supra.

40 — V. sentenza *Magoora* (cit. supra alla nota 6, punto 44). V. anche *Kokott/Henze*, «Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands», in: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, pag. 279, in particolare pag. 290.

41 — Sentenza *Commissione/Francia* (cit. supra alla nota 35, punti 17, 18 e 24).