

comportamento, l'effetto utile dell'atto sarebbe attenuato se agli amministratori fosse precluso di valersene in giudizio ed ai giudici nazionali di prenderlo in considerazione in quanto elemento del diritto comunitario.

Un caso del genere si verifica, ad esempio, qualora l'amministrato richiami una disposizione d'una direttiva dinanzi al giudice nazionale, allo scopo di far accertare da quest'ultimo se le autorità nazionali competenti, nell'esercizio della facoltà loro riservata quanto alla forma ed ai mezzi per l'attuazione della direttiva, siano rimaste

entro i limiti di discrezionalità tracciati dalla direttiva stessa.

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.

Nel procedimento 51/76,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dallo «Hoge Raad» dei Paesi Bassi, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

VERBOND VAN NEDERLANDSE ONDERNEMINGEN (Confederazione delle imprese olandesi), con sede in L'Aia,

e

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN (Ispettore delle finanze), con sede in L'Aia,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 11 e 17 della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU n. 71 del 14 aprile 1967, pag. 1303),

LA CORTE,

composta dai signori: H. Kutscher, presidente; A. M. Donner e P. Pescatore, presidenti di sezione; J. Mertens de Wilmars, M. Sørensen, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco e A. Touffait, giudici;

avvocato generale: H. Mayras,
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

In fatto

L'ordinanza di rinvio e le osservazioni scritte presentate in forza dell'art. 20 dello statuto (CEE) della Corte di giustizia si possono riassumere come segue:

I — Gli antefatti ed il procedimento

1. La seconda direttiva del Consiglio relativa all'IVA, all'art. 11 dispone che:

«1. Nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per i bisogni della sua impresa, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'imposta sul valore aggiunto che gli viene fatturata per i beni che gli sono forniti e per i servizi che gli sono prestati;
- b) l'imposta sul valore aggiunto versata per i beni importati;

...».

Una deroga al principio della detrazione figura nell'art. 17, 3° trattino, della direttiva che recita:

«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:

...

— 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;

...

La seconda direttiva è divenuta vincolante per gli Stati membri, ad eccezione dell'Italia, a far tempo dal 1° gennaio 1972 (Terza direttiva del Consiglio 9 dicembre 1969, n. 69/463/CEE, relativa all'IVA — GU n. L 320 del 20 dicembre 1969, pag. 34).

2. I Paesi Bassi adottavano l'IVA con la «Wet op de omzetbelasting» (la legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), 28 giugno 1968 (Staatsblad 329), con effetto dal 1° gennaio 1969.

Gli artt. 2 e 45 di detta legge recitano:

«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 le prestazioni di servizi effettuate a favore dell'imprenditore, nonché le importazioni di merci a lui destinate».

Art. 45

1. In deroga in tal senso agli artt. 2 e 15, viene ammessa, per i beni destinati ad esser utilizzati «dall'imprenditore», come beni strumentali, solo una detrazione del

- a) ...
- b) ...
- c) 67 % dell'imposta, nel caso in cui la cessione o l'importazione abbia luogo nel 1972.

...».

3. *La confederazione delle imprese olandesi*, ricorrente nella causa principale, acquistava, all'inizio del 1972, una spillatrice «Rotex» ed una certa quantità di stampati per la convocazione di assemblee. Nella propria dichiarazione relativa ai mesi di febbraio — aprile 1972, essa detraeva per intero l'IVA fatturata a suo carico relativamente a detto acquisto.

Basandosi sull'art. 45, n. 1, della legge olandese del 1968 relativa all'IVA, l'*ispettore delle finanze*, resistente nella causa principale, ritenendo che i beni di cui trattasi dovessero considerarsi beni stru-

mentali ai sensi della disciplina olandese, limitava tuttavia la detrazione al 67 % dell'importo dell'imposta versata dalla ricorrente in cassazione.

4. *Quest'ultima* impugnava avanti la «Tariiefcommissie» l'avviso di accertamento rettificativo notificatogli dal resistente, facendo presente, tra l'altro, che la limitazione di cui all'art. 45, n. 1, della W.O. 1968 è in contrasto col principio del diritto di effettuare detrazioni, sancito dall'art. 11, n. 1, della seconda direttiva, già menzionata, in quanto la nozione di «beni strumentali» è più ampia di quella di «beni d'investimento» che figura nell'art. 17, terzo trattino, di detta direttiva.

L'espressione «beni strumentali», secondo le note esplicative ufficiali della disciplina transitoria olandese, andrebbe interpretata come riferentesi a tutti i beni usati per l'esercizio dell'impresa, ad eccezione dei beni destinati ad essere rivenduti, dei prodotti pronti per la vendita, delle materie prime e dei prodotti semilavorati, dei beni complementari, concimi, foraggi e sementi, dei materiali da imballaggio non recuperabili.

Risulterebbe da detta definizione dei «beni strumentali» che in essa vanno compresi anche i materiali di manutenzione, gli articoli per ufficio, gli articoli di pubblicità, in breve quelli i cui costi vengono normalmente qualificati spese generali.

Le spese relative agli stampati acquistati dalla ricorrente nella causa principale dovrebbero essere considerate spese di pubblicità, e la spillatrice essere classificata fra l'utensileria minuta o gli articoli per ufficio.

La nozione di «beni d'investimento», nella seconda direttiva comunitaria, andrebbe interpretata, sempre ad avviso della stessa ricorrente, nel senso di beni per i quali, secondo i principi dell'economia aziendale e della contabilità, i costi sostenuti per l'acquisto vengono ripartiti fra più esercizi finanziari.

Viceversa, i beni oggetto della controversia sarebbero caratterizzati dal fatto che il loro costo viene detratto dagli utili realizzati nell'anno d'acquisto, a titolo di spese correnti.

L'ispettore sosteneva, tra l'altro, avanti la «Tariiefcommissie», che la nozione di «beni d'investimento» fornita dalla controparte è in contrasto con l'opinione sostenuta da un'autorevole corrente dottrinale.

Secondo l'ispettore non si può affermare che esista un nesso quasi indissolubile fra «beni d'investimento» e «investire», da un lato, ed ammortamento pluriennale, dall'altro.

Nella seconda direttiva vi è un solo punto in cui la nozione di «beni d'investimento» viene messa espressamente in relazione con l'ammortamento, e cioè all'art. 17, quarto trattino, il quale offre la possibilità di consentire una detrazione forfettaria per i «beni d'investimento» che, al momento dell'entrata in vigore dell'IVA, non siano stati ancora ammortizzati. Inoltre, l'art. 11, n. 3 — che contempla nei commi 2 e 3 i beni ed i servizi utilizzati per effettuare sia operazioni che danno diritto alla detrazione, sia operazioni che non conferiscono tale diritto e per le quali la detrazione è ammessa solo per la parte dell'IVA che è proporzionale all'importo afferente alle prime operazioni (norma del prorata) — prescrive al 3° comma che, per quanto riguarda i «beni d'investimento», la detrazione è regolata secondo le variazioni del prorata intervenute durante un periodo di cinque anni, compreso l'anno nel corso del quale i beni sono stati acquistati, e l'art. 17, secondo trattino, offre la possibilità di applicare per un determinato periodo transitorio, per i «beni d'investimento», il metodo delle detrazioni secondo frazioni annue (detrazioni prorata temporis). Orbene, tali disposizioni non implicherebbero alcun nesso con una ripartizione pluriennale delle spese.

Anche qualora l'uso dell'espressione «beni d'investimento» nei suddetti articoli

dovesse implicare con certezza l'esistenza di un nesso con l'ammortamento pluriennale, questo nesso sicuramente non risulterebbe dall'art. 17, terzo trattino, che si riferisce all'esclusione, per un determinato periodo transitorio, dei beni d'investimento dal regime delle detrazioni.

Infine, il resistente nella causa principale faceva presente che la disciplina transitoria adottata nei Paesi Bassi quanto ai beni strumentali non va quindi necessariamente considerata contrastante con l'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva, anche perché, dalla formula introduttiva di detta norma si può, a suo avviso, desumere l'esistenza di un certo potere discrezionale degli Stati membri per l'emanazione di disposizioni transitorie.

La «*Tariefcommissie*» respingeva la domanda della confederazione delle imprese olandesi, affermando che l'art. 17 della seconda direttiva non può essere considerato «self-executing». Questa disposizione, già per il semplice fatto che non definisce l'espressione «beni d'investimento» ivi contenuta, lascia al legislatore nazionale, nell'esercizio dei poteri discrezionali ad esso attribuiti, un ampio margine entro il quale attuare la propria politica interna.

5. La ricorrente nella causa principale impugnava per cassazione, avanti lo «Hoge Raad», il provvedimento della «*Tariefcommissie*».

Con ordinanza 9 giugno 1976, lo «Hoge Raad» ha sospeso il procedimento e sottoposto, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se per «beni d'investimento», di cui all'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, debbano intendersi beni per i quali, secondo i principi della contabilità e dell'economia aziendale, i costi sostenuti per l'acquisto non

vengono imputati alle spese correnti, bensì ripartiti fra più esercizi finanziari.

2. Per il caso che la questione sub 1) venga risolta negativamente, in base a quale altro criterio debba stabilirsi se una merce rientri nella categoria dei suddetti beni d'investimento.
3. Se la norma contenuta nell'art. 11 della seconda direttiva, e in forza della quale il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dal suo debito fiscale l'imposta sulla cifra d'affari fatturata a suo carico per i beni fornitigli, attribuisca ad un soggetto di diritto olandese la facoltà, che il giudice olandese deve tutelare, di 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 del suddetto 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».

6. L'ordinanza dello «Hoge Raad» è stata registrata presso la cancelleria di questa Corte il 18 giugno 1976.

In conformità all'art. 20 del protocollo sullo statuto (CEE) della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte, per la «*Verbond van Nederlandse Ondernemingen*» il prof. A. E. de Moor, suo consigliere fiscale, per il governo belga, il sig. W. Collins, direttore dell'amministrazione presso il ministero degli affari esteri, per il governo dei Paesi Bassi il sig. E. L. C. Schiff, segretario generale presso il ministero affari esteri e, per la Commissione, il suo consigliere giuridico sig. Rolf Wägenbaur, assistito dal sig. Hendrik Bronkhorst, membro del suo ufficio legale.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

1. *La confederazione delle imprese olandesi* osserva che, nel Parlamento dei Paesi Bassi, a più riprese sono stati sollevati dubbi circa la compatibilità della limitazione del diritto a detrazione per determinati beni strumentali di cui all'art. 45 della legge olandese del 1968 relativa all'IVA, con le disposizioni della seconda direttiva.

Essa fa presente, per quanto riguarda *la prima questione* pregiudiziale, che tanto un'interpretazione filologica quanto un'interpretazione storica ed esegetica della seconda direttiva impongono di dare alla questione una soluzione affermativa.

Il termine «investire» verrebbe usato nei Paesi Bassi col seguente significato: vincolare il capitale a lungo termine; vuoi dal punto di vista della gestione aziendale, vuoi dal punto di vista fiscale, gli investimenti sarebbero iscritti all'attivo al momento del calcolo degli utili e non sarebbero quindi posti a carico degli utili dell'anno d'acquisto.

L'interpretazione storica della seconda direttiva corrobora detta opinione. La relazione, elaborata da un gruppo di studio composto di periti degli uffici degli Stati membri e della Commissione, «relazione ABC», definisce i beni d'investimento come segue: beni (tranne le materie che sono fisicamente incorporate nei prodotti fabbricati e salvo le merci destinate alla rivendita) che concorrono direttamente od indirettamente alla produzione o alla distribuzione, la cui durata normale d'uso superi l'anno e che, quindi, in linea di principio, vengono considerati in contabilità come beni ammortizzabili. Per spese generali, essa intende le spese (sostenute per l'acquisto dei beni o pel godimento dei servizi) che concorrono direttamente o indirettamente alla produzione o alla distribuzione dei beni, ma che non riguardano le materie prime o assimilate, né i beni d'investimento.

La struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto venivano esaminate più a fondo nel parere della Commissione 3 giugno 1964, relativo alla struttura ed alle modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché nelle note esplicative riguardanti detto parere (GU 13 luglio 1964; pag. 1800): Una distinzione viene posta a pag. 1805 tra i beni d'investimento ed i beni che rientrano nelle spese generali. L'intero testo che figura nelle pagg. 1805-1806, avente ad oggetto la detrazione finanziaria operata per i beni d'investimento, mostra che è stata seguita la definizione fornita dalla relazione ABC, giacché vi si parla di due metodi di detrazione che possono applicarsi ai beni d'investimento: la detrazione immediata e la detrazione prorata temporis, vale a dire previo ammortamento.

In data 14 aprile 1965, la Commissione⁹ presentava al Consiglio la proposta per la seconda direttiva (pubblicata con la relazione nel Bollettino della Comunità economica europea n. 5 del 1965, pag. 17). Questi atti mostrano, essi pure, che la nozione di beni d'investimento veniva intesa nel senso di beni il cui costo viene ripartito fra più esercizi finanziari.

Quanto all'interpretazione esegetica della seconda direttiva la ricorrente nella causa principale sostiene che l'art. 11, n. 3, 3° comma, di tale atto ha senso solo se riferito ai beni il cui costo viene ripartito fra più esercizi finanziari.

L'art. 17, secondo trattino, mostra chiaramente che la locuzione «beni d'investimento» va intesa, nel presente caso, nel senso di beni che sono iscritti all'attivo ed il cui ammortamento si ripartisce poi fra più esercizi finanziari.

Anche l'art. 17, quarto trattino, mostra in maniera molto chiara che i beni d'investimento costituiscono oggetto di ammortamento, il che sta a significare che il loro costo d'acquisto o di produzione è stato in primis iscritto all'attivo.

Il punto 23 dell'allegato A alla seconda direttiva stabilisce un nesso tra la politica congiunturale ed i beni d'investimento. Il fatto che un'esclusione o un'applicazione prorata temporis del diritto a detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari gravante sui beni il cui costo è immediatamente riversato sull'utile vadano del pari considerate come uno strumento di politica congiunturale, appare scarsamente verosimile dal punto di vista della teoria economica.

2. La soluzione alla prima questione essendo affermativa, la ricorrente nella causa principale non ha osservazioni da formulare quanto alla *seconda questione* pregiudiziale.

3. Relativamente alla *terza questione* avanzata dallo «Hoge Raad», la ricorrente nella causa principale ritiene che essa vada risolta affermativamente, purché, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 11, nn. 2 e 4 della seconda direttiva, non sussista diritto a detrazione illimitata nell'ipotesi in cui l'imposta sulla cifra d'affari sia stata fatturata al soggetto passivo per i beni fornitigli e per i servizi prestatigli onde effettuare operazioni non imputabili od esenti, ovvero onde soddisfare le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale.

Essa invoca, in proposito, la sentenza di questa Corte 6 ottobre 1970 (causa 9/70, *Grad/Finanzamt Traunstein*, Racc. 1970, pag. 825), nonché la sentenza 17 dicembre 1970 (causa 33/70, *S.p.A. Sace/ministero delle finanze della Repubblica italiana*, Racc. 1970, pag. 1213).

A suo avviso, l'art. 11, n. 1, soddisfa le condizioni poste in dette sentenze affinché una disposizione di una direttiva o di una decisione sia direttamente applicabile: l'articolo è chiaro, non è subordinato ad alcuna riserva, non richiede alcun atto integrativo da parte della Comunità o degli Stati membri e non lascia alcun potere discrezionale agli Stati membri. Gli atti che eventualmente lo Stato olandese avrebbe dovuto adottare sono già

stati adottati. Anche ammesso che il legislatore nazionale disponesse eventualmente di un certo potere discrezionale per quanto riguarda la deroga all'art. 11, n. 1, contemplato dall'art. 17, terzo trattino, tale potere discrezionale non implicherebbe che gli Stati membri possano estendere la competenza loro conferita dall'art. 17, terzo trattino, applicando anche ai beni diversi da quelli d'investimento le misure menzionate in detta disposizione.

4. Il *governo belga* propone a questa Corte di risolvere negativamente la *prima questione* pregiudiziale, per il motivo che una soluzione affermativa obbligherebbe gli Stati membri a definire i «beni d'investimento» unicamente sulla base delle leggi e degli usi contabili vigenti nel loro ordinamento nazionale.

Qualora si partisse dal contesto in cui figura la locuzione «beni d'investimento», si potrebbe arrivare ad una definizione comunitaria. Tale definizione dovrebbe del resto essere la stessa per qualsiasi disposizione della seconda direttiva.

5. Quanto alla *seconda questione* pregiudiziale, il *governo belga* osserva che, ai sensi dell'art. 17, 1° comma, terzo trattino, possono considerarsi «beni d'investimento»:

«I beni, salvo le sostanze fisicamente incorporate nei prodotti fabbricati e salvo le merci destinate alla rivendita, che concorrono direttamente o indirettamente alla produzione o alla distribuzione dei prodotti od alla prestazione di servizi, le cui spese d'acquisto superano un certo valore e la cui durata normale d'uso supera l'anno e che, quindi, in linea di principio, vengono considerati in contabilità come beni ammortizzabili.»

Esso soggiunge che il costo d'acquisto di detti beni viene normalmente ammortizzato in più esercizi finanziari. Tuttavia, un'impresa importante potrebbe decidere di ammortizzare immediatamente un bene durevole, che un'altra impresa di

minori dimensioni decida d'ammortizzare in più anni. I due tipi d'impresa andrebbero posti su un piano di parità.

6. Il governo belga propone a questa Corte di risolvere la *terza questione* pregiudiziale affermando che l'art. 11 della seconda direttiva non può avere efficacia diretta. Detto articolo prescrive sostanzialmente l'attuazione di un complesso di provvedimenti onde raggiungere un dato obiettivo, provvedimenti che solo gli Stati membri potrebbero adottare, dato che spetta loro di stabilirne i limiti e le modalità.

Inoltre, il combinato disposto dell'art. 11 e dei nn. 20-24 dell'allegato A attribuisce agli Stati membri poteri discrezionali.

In determinati casi, lo Stato membro può anche escludere qualsiasi diritto alla detrazione: art. 11, n. 4, della direttiva integrato al punto 7 del processo verbale del Consiglio dei ministri dell' 11 aprile 1977.

7. Il governo dei Paesi Bassi osserva che, secondo una parte autorevole della dottrina nel settore dell'economia dell'impresa, il termine «investire» non presuppone necessariamente una ripartizione dei costi tra più esercizi finanziari.

La soluzione alla questione del se, nel caso di specie, ci si trovi in presenza di beni d'investimento dipende dalla natura dei beni considerati e dal loro uso nell'impresa, prescindendo dal fatto che l'imprenditore abbia ripartito o meno i costi d'acquisto di detti beni tra più esercizi finanziari.

Una contraria soluzione avrebbe come immediata conseguenza il fatto che un'impresa le cui dimensioni le consentano di contabilizzare i costi d'acquisto di determinati beni come spese correnti subirebbe, per questi beni, una pressione fiscale nettamente inferiore rispetto ad un'impresa di minori dimensioni.

L'interpretazione fornita dall'ispettore della nozione di «beni strumentali» non

prevede l'elemento soggettivo della ripartizione dei costi tra più esercizi finanziari. Tali considerazioni mostrano, ad avviso del governo dei Paesi Bassi, che le locuzioni «beni strumentali» e «beni d'investimento» possono considerarsi come aventi il medesimo contenuto, di guisa che non si può parlare d'una interpretazione estensiva della nozione di «beni d'investimento» da parte del legislatore olandese.

8. Secondo la *Commissione*, la ripartizione forfettaria in cinque anni nel calcolo del prorata relativo ad una categoria particolare di beni, ripartizione contemplata dall'art. 11, n. 3, terzo comma, della seconda direttiva, consente di affermare che la nozione di «beni d'investimento» ai sensi di tale articolo riguarda manifestamente beni durevoli. L'art. 17, quarto trattino, mette chiaramente in rilievo che la nozione di beni d'investimento richiama la nozione di beni ammortizzabili, identificandosi quindi con quella che figura nell'art. 11, n. 3, terzo comma.

I diversi usi della locuzione «beni d'investimento» lasciano presupporre che tale nozione abbia lo stesso contenuto in tutte le disposizioni della seconda direttiva in cui essa viene in considerazione. Ove tale risultato non fosse stato voluto, si sarebbe avuta un'indicazione in tal senso nella direttiva.

Per la Commissione, in base alla disamina delle diverse disposizioni della seconda direttiva in cui figura la nozione di beni d'investimento, si può concludere che detta nozione è usata per definire beni il cui costo non viene contabilizzato tra le spese correnti, ma ripartito tra più esercizi finanziari.

Tuttavia, la seconda direttiva non consente affatto di andare oltre nella ricerca di una definizione dei «beni d'investimento». In quanto norme più precise si rendano necessarie sul piano nazionale, ed in mancanza d'una definizione comunitaria esauriente, spetta al legislatore nazionale di determinarle.

I lavori preparatori delle disposizioni relative ai «beni d'investimento» confermano le conclusioni di cui sopra.

Quanto alla definizione dei «beni d'investimento» che figura nella relazione ABC, la Commissione osserva che riserve importanti sono insite in tale definizione: è detto espressamente, nel rapporto di cui trattasi, che esso non vincola nè i governi nazionali nè la Commissione.

Per contro, si può senza esitazione richiamare il parere della Commissione 3 giugno 1964.

La distinzione posta nel parere della Commissione fra detrazioni immediate e detrazioni previo ammortamento si ritrova nella proposta della seconda direttiva *presentata dalla Commissione al Consiglio il 14 aprile 1965*.

Si conferma pertanto, sulla base di una disamina della seconda direttiva e degli atti precedenti, che la nozione di beni d'investimento ai sensi della direttiva stessa si riferisce a beni duraturi, il cui costo d'acquisto o di produzione non viene contabilizzato a titolo di spese correnti, ma ripartito tra più esercizi finanziari in conformità ai principi generalmente vigenti.

9. Tenuto conto di detta soluzione, la Commissione ritiene che la *seconda questione* pregiudiziale diventi priva di oggetto.

10. Quanto alla *terza questione* avanzata dal giudice di rinvio, la Commissione fa presente che, nella maniera in cui è formulata, la questione stessa si limita esclusivamente all'art. 11, n. 1, lett. a), della seconda direttiva, restando inteso, in via d'ipotesi, che non si tratta di «beni d'investimento» e che i beni considerati saranno utilizzati per le esigenze dell'impresa.

La Commissione ritiene che, così delimitata, la questione di cui trattasi vada risolta affermativamente. All'uopo la Com-

missione invoca, come già la ricorrente nella causa principale, le sentenze di questa Corte nelle cause 9 e 33/70 (*Grad e S.p.A. Sace*), nonché la sentenza 4 dicembre 1974 (causa 41/74, *Van Duyn/Home Office*, Racc. 1974, pag. 1337).

Secondo la Commissione, la suddetta disposizione sancisce un diritto degli amministratori non accompagnato da alcuna riserva o condizione. A tale diritto degli amministratori corrisponde, beninteso, un obbligo degli Stati membri di consentire la detrazione.

La disposizione di cui trattasi è redatta in guisa da potersi applicare anche prescindendo dalle norme interne adottate per l'attuazione della direttiva.

Va sottolineato che l'art. 11, n. 1, lett. a), non lascia alle autorità nazionali alcun potere discrezionale quanto alla sua attuazione.

La Confederazione delle imprese olandesi (con l'avv. B. H. Ter Kuile, del foro dell'Aia), il governo belga (rappresentato dal sig. S. Haber, addetto fiscale presso la rappresentanza permanente del Belgio presso le CC.EE.), il governo tedesco (rappresentato dal dr. Seidel, consigliere presso il ministero dell'economia), la Commissione (rappresentata dal proprio consigliere giuridico, sig. R. Wägenbaur, in qualità di agente, assistito dal sig. Bronkhorst del suo ufficio legale) hanno svolto osservazioni orali nell'udienza del 17 novembre 1976.

Nel corso di questa udienza sono stati ancora apportati, tra l'altro, gli elementi seguenti:

Sulla *prima questione* rivolta dallo «Hoge Raad», la *confederazione delle imprese olandesi* ha fatto osservare che la legislazione olandese in materia d'IVA fornisce, su una base costante, delucidazioni in merito alla nozione di «beni d'investimento» di cui all'art. 11, 3° comma, della seconda direttiva, definendoli come beni durevoli iscritti all'attivo e ammortizzati

in un certo numero di anni. D'altro canto, essa ha sostenuto che, nella dottrina economica e nella legislazione fiscale in materia d'imposte dirette, la locuzione «beni d'investimento» viene usata nel senso da essa indicato ed è quindi possibile che detta espressione abbia una certa colorazione soggettiva.

Relativamente alla *seconda questione*, la confederazione ha osservato che lo Hoge Raad parla, nella sua prima questione, di beni i cui costi d'acquisto non sono, secondo i principi della contabilità e della gestione aziendale, contabilizzati come spese correnti, ma ripartiti tra più esercizi finanziari. Si potrebbe cionondimeno ammettere che la Corte ritenga essere preferibile l'ammortizzare i suddetti costi d'acquisto in un certo numero d'anni secondo i principi fiscali, con la conseguenza che, pur non dando una soluzione affermativa alla prima questione, essa risolva la seconda da un punto di vista fiscale.

Sulla *terza questione*, la confederazione ha fatto presente che, anche se questa Corte pervenisse alla conclusione che l'art. 11, n. 4, della seconda direttiva attribuisce agli Stati membri poteri discrezionali, ciò non significa tuttavia che le altre disposizioni dell'art. 11 non abbiano efficacia diretta.

Relativamente alla *terza questione* pregiudiziale, il *governo belga* ha sostenuto che la spiegazione contenuta nel processo verbale della riunione del Consiglio dei ministri nel corso della quale veniva approvata la seconda direttiva mostra che i casi contemplati dall'art. 11, n. 4, sono citati solo a titolo d'esempio, il che risulta, d'altronde, dal termine «segnatamente» che figura nel testo medesimo. Per «taluni beni e servizi», gli Stati membri hanno quindi la facoltà di escludere qualsiasi diritto di effettuare detrazioni. La maggior parte degli Stati membri si sono del resto serviti di questa possibilità. A suo avviso, se pervenissero pertanto alla decisione di escludere il diritto di effettuare detrazioni per le spillatrici o le cartoline di partecipazione, le autorità olandesi avrebbero

piena facoltà di farlo e non sarebbe possibile considerare l'art. 11 come avente efficacia diretta.

Il *governo tedesco*, che non aveva presentato memorie scritte a questa Corte, ha dichiarato all'udienza che, relativamente alla *prima questione* formulata dallo «Hoge Raad», esso condivide il parere dei governi olandese e belga, secondo cui la nozione di «beni d'investimento» ai sensi della seconda direttiva non comprende soltanto quelli che, secondo le norme in materia di contabilità e di economia aziendale, costituiscono beni il cui ammortamento si ripartisce tra più esercizi finanziari. Ci si potrebbe anche trovare in presenza di «beni d'investimento» nel caso in cui i costi d'acquisto vengano ammortizzati nel primo anno dall'acquisto stesso. All'uopo sarebbe di scarsa rilevanza accertare se l'ammortamento sia stato operato nel corso del primo anno in quanto i «beni d'investimento» di cui trattasi sono di breve durata — come, ad esempio, una sega per diamanti — od in quanto le disposizioni fiscali dello Stato membro in questione consentono l'ammortamento immediato. La tecnica aziendale considera in effetti come «beni d'investimento» tutti i beni che costituiscono l'attrezzatura per la produzione, nel senso più ampio del termine.

Quanto all'art. 11, n. 3, terzo comma, della seconda direttiva, esso non definisce la nozione di «beni d'investimento» e costituisce semplicemente una norma specifica per quei beni, di questa categoria, che hanno una durata di almeno cinque anni.

Per quanto riguarda la *terza questione* pregiudiziale, il *governo tedesco* ha espresso dubbi sul se, nel caso di specie, ci si trovasse effettivamente in una situazione che consenta d'attribuire all'art. 11 efficacia diretta. La norma di cui all'art. 11 non presenta, infatti, carattere normativo sufficiente, ma dev'essere concretizzata e integrata, non soltanto da disposizioni comunitarie, ma anche da norme nazionali che vanno adottate a seguito d'autorizzazioni agli Stati membri. Ad

esempio, dall'art. 11 non si desume chiaramente che la detrazione dell'IVA sia possibile solo qualora il contribuente abbia ottenuto il bene o la prestazione di cui trattasi da un altro imprenditore.

Infine, il governo tedesco ha sollevato il problema del se, nel caso in cui la Commissione ed il Consiglio affrontino l'armonizzazione di un settore in maniera graduale, la questione dell'efficacia diretta delle norme che risultano da un primo passo verso l'armonizzazione non debba sempre essere assoggettata ad una disamina particolare, poiché tali norme costituiscono, per definizione, solo un'armonizzazione parziale: esse vengono sempre in effetti concretizzate da disposizioni nazionali divergenti ed acquistano carattere comunitario solo nella fase successiva dell'armonizzazione di queste ultime.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni nell'udienza del 14 dicembre 1976.

Nella lettera 11 gennaio 1977 diretta al presidente della Corte, il ministro degli affari esteri del Belgio, dopo aver osservato che l'avvocato generale nelle sue conclusioni non sembra aver attribuito importanza, ai fini dell'interpretazione dell'art. 11, n. 4, della seconda direttiva 11 aprile 1967, al termine «segnatamente» che figura in detta disposizione, ha invitato la Corte a vagliare l'opportunità di una riapertura della fase orale onde chiedere al Consiglio la trasmissione ufficiale del processo verbale della seduta tenutasi l'11 aprile 1967, da cui risulta che i casi di cui al n. 4 sono menzionati solo a titolo esemplificativo.

Avendo accertato, nella riunione in camera di consiglio tenutasi il 18 gennaio 1977, che si trovano già riuniti tutti gli elementi necessari per risolvere le questioni che le sono state sottoposte nella presente causa, la Corte ha deciso di non riaprire la fase orale.

In diritto

- 1 Con ordinanza 9 giugno 1976, pervenuta in cancelleria il 18 giugno successivo, lo Hoge Raad der Nederlanden (corte suprema dei Paesi Bassi) ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, tre questioni relative all'interpretazione di alcune disposizioni della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» (GU n. 71 del 14 aprile 1967, pag. 1303).
- 2 Le suddette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia nella quale una confederazione d'impresе, soggetta alla legislazione olandese relativa all'imposta sulla cifra d'affari, contesta il provvedimento adottato dall'ispettore delle finanze nel senso di limitare il diritto a detrazione dall'imposta sulla cifra d'affari, gravante su taluni oggetti acquistati dalla confederazione stessa e di cui essa si è servita come articoli per ufficio.

- 3 L'art. 11, n. 1, della suindicata direttiva dispone che il soggetto passivo è autorizzato, nella misura in cui i beni ed i servizi siano utilizzati per le esigenze della sua impresa, a detrarre dall'imposta di cui è debitore, tra l'altro, l'imposta sul valore aggiunto che gli viene fatturata per i beni fornitigli e per i servizi prestatigli.
- 4 Tale regime di detrazione è cionondimeno soggetto ad eccezioni previste da altre disposizioni della direttiva, che attribuiscono agli Stati membri una facoltà di deroga in casi ed a condizioni tassativamente definiti.
- 5 Fra le suddette eccezioni figurano talune disposizioni relative ai beni d'investimento, e in particolare l'art. 17, oggetto di contestazione nella fattispecie.
- 6 A termini del 1° comma, terzo trattino, di questo articolo, gli Stati membri hanno la facoltà di escludere, per un determinato periodo transitorio, in tutto o in parte, i beni d'investimento dal regime delle detrazioni di cui all'art. 11.
- 7 A norma di detta clausola derogatoria, la legge olandese relativa all'imposta sulla cifra d'affari ha previsto modalità transitorie in forza delle quali, per l'anno 1972, viene ammessa solo una detrazione del 67 % dell'imposta per i beni destinati ad esser utilizzati dall'imprenditore come «beni strumentali».
- 8 La confederazione assume che quest'ultima espressione, come è stata interpretata dall'amministrazione fiscale olandese, ha portata più ampia dell'espressione «beni d'investimento» usata dalla direttiva, e che la deroga al diritto di detrazione ha quindi assunto un contenuto troppo vasto, donde risulta per la confederazione un onere fiscale non autorizzato dalla direttiva.

Sulle prime due questioni

- 9 Con la prima e con la seconda questione, lo Hoge Raad chiede in sostanza quale sia l'interpretazione esatta dell'espressione «beni d'investimento» che figura dopo il terzo trattino dell'art. 17, 1° comma, della direttiva.
- 10 Va osservato, in primo luogo, che l'espressione di cui è causa fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e del proprio contenuto.

- 11 Ne consegue che l'interpretazione di detta espressione nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro.
- 12 Il significato comune dell'espressione stessa, nonché la sua funzione nel contesto delle disposizioni della seconda direttiva, indicano ch'essa si riferisce ai beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, bensì ammortizzati in più esercizi finanziari.
- 13 Il regime speciale riservato dalla direttiva ai beni d'investimento, che comporta delle deroghe al principio della detrazione immediata, si spiega e si giustifica infatti con l'uso prolungato di detti beni ed il concomitante ammortamento dei loro costi d'acquisto.
- 14 I metodi di contabilità e d'ammortamento adottati da ogni singola impresa in funzione dei propri interessi economici non potrebbero, cionondimeno, fornire il criterio decisivo per la definizione della nozione di cui trattasi, dal momento che essa trovasi inserita in un sistema di fiscalità che, in linea di principio, è basato sulla parità delle imprese rispetto agli oneri pubblici.
- 15 Gli elementi decisivi sono, viceversa, la durata di uso ed i metodi d'ammortamento, quali sono normalmente presi in considerazione per la gestione delle imprese nel settore considerato.
- 16 In proposito, la seconda direttiva non contiene tutte le indicazioni per definire in maniera uniforme e precisa le condizioni che devono essere soddisfatte, per quanto riguarda la durata di uso ed il valore, nonché le norme da applicare in materia d'ammortamento, perché un bene possa essere definito «bene d'investimento» ai sensi della disposizione di cui è causa.
- 17 Gli Stati membri godono, quindi, di un certo margine di discrezionalità relativamente a tali condizioni, pur dovendo tener conto dell'esistenza di una differenza sostanziale tra i beni d'investimento e gli altri beni utilizzati nella gestione e nell'attività corrente delle imprese.

18 Le due prime questioni vanno quindi risolte nel senso che:

- a) per «beni d'investimento», di cui all'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, vanno intesi i beni che, utilizzati ai fini di una attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi sostenuti per l'acquisto non vengono imputati alle spese correnti, bensì ammortizzati in più esercizi finanziari;
- b) 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.

Sulla terza questione

19 La terza questione sottoposta a questa Corte dallo Hoge Raad è così formulata:

«Se la norma contenuta nell'art. 11 della seconda direttiva, e in forza della quale il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dal suo debito fiscale l'imposta sulla cifra d'affari fatturata a suo carico per i beni fornitigli, attribuisca ad un soggetto di diritto olandese la facoltà, che il giudice olandese deve tutelare, di 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 del suddetto 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».

20 Detta questione solleva il problema generale della natura giuridica delle disposizioni d'una direttiva adottata in forza dell'art. 189 del trattato.

21 A tal proposito questa Corte ha già affermato, da ultimo nella sentenza 4 dicembre 1974, nella causa 41/74 (Racc. 1974, pag. 1387), che «se è vero che i regolamenti, in forza dell'art. 189, sono direttamente applicabili e quindi atti, per natura, a produrre effetti diretti, da ciò non si può inferire che le altre categorie di atti contemplate dal suddetto articolo non possano mai produrre effetti analoghi».

- 22 Sarebbe incompatibile con l'efficacia vincolante che l'art. 189 riconosce alla direttiva l'escludere, in linea di principio, che l'obbligo da essa imposto possa esser fatto valere dalle persone interessate.
- 23 Particolarmente nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, imposto agli Stati membri di adottare un determinato comportamento, l'effetto utile dell'atto sarebbe attenuato se agli amministrati fosse precluso di valersene in giudizio ed ai giudici nazionali di prenderlo in considerazione in quanto elemento del diritto comunitario.
- 24 Un caso del genere si verifica, ad esempio, qualora l'amministrato richiami una disposizione d'una direttiva dinanzi al giudice nazionale, allo scopo di far accertare da quest'ultimo se le autorità nazionali competenti, nell'esercizio della facoltà loro riservata quanto alla forma ed ai mezzi per l'attuazione della direttiva, siano rimaste entro i limiti di discrezionalità tracciati dalla direttiva stessa.
- 25 L'art. 11, 1° comma, della seconda direttiva, riguardante l'imposta sul valore aggiunto, enuncia in termini espliciti e precisi il principio della detrazione degli importi fatturati come imposta sul valore aggiunto per i beni forniti al soggetto passivo, nella misura in cui tali beni siano utilizzati per le esigenze della sua impresa.
- 26 Tale principio di base è, cionondimeno, soggetto a talune deroghe ed eccezioni, che gli Stati membri hanno la facoltà di determinare in forza d'altre disposizioni della direttiva.
- 27 Il fatto d'aver esercitato o di non aver esercitato l'una o l'altra di tali facoltà rientra, tenuto conto della natura delle disposizioni di cui trattasi, nel potere discrezionale delle autorità legislative od amministrative dello Stato membro considerato e non potrebbe, quindi, costituire oggetto di un sindacato giurisdizionale alla luce delle disposizioni della direttiva.
- 28 Lo stesso deve dirsi per il caso in cui il punto controverso sia disciplinato da una delle disposizioni che, vuoi in termini espressi, vuoi a causa della indeterminatezza delle nozioni utilizzate, lasciano alle autorità legislative od amministrative degli Stati membri un margine di discrezionalità per quanto concerne il contenuto materiale delle eccezioni o delle deroghe consentite.

- 29 Viceversa, spetta al giudice nazionale davanti al quale viene fatta valere la direttiva, accertare se il provvedimento nazionale sottoposto al suo esame si collochi al di fuori del margine di discrezionalità spettante agli Stati membri, e non possa quindi esser considerato come una legittima eccezione o deroga al principio della detrazione immediata di cui all'art. 11, 1° comma, tenendone conto per dare seguito alla pretesa del soggetto passivo.
- 30 La terza questione va quindi risolta nel senso che — 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 di attuazione esorbiti dal margine di discrezionalità lasciato agli Stati membri.

Sulle spese

- 31 Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania, dal governo del Regno del Belgio, dal governo del Regno dei Paesi Bassi e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione.
- 32 Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato nel corso della causa pendente dinanzi al giudice nazionale cui spetta di pronunziarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad der Nederlanden con ordinanza 9 giugno 1976, afferma in diritto:

- 1° Per «beni d'investimento», di cui all'art. 17, terzo trattino, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, vanno intesi i beni che, utilizzati ai fini di una attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi

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.