



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

2 maggio 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 17, paragrafi 2 e 6 – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 168 e 176 – Esclusione del diritto a detrazione – Acquisto di servizi di alloggio e ristorazione – Clausola di *standstill* – Adesione all'Unione europea»

Nella causa C-225/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 23 ottobre 2017, pervenuta in cancelleria il 28 marzo 2018, nel procedimento

Grupa Lotos S.A.

contro

Minister Finansów

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, J. Malenovský e L.S. Rossi (relatrice), giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Grupa Lotos S.A., da B. Wolniewicz, radca prawny,
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il polacco.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 168, lettera a), e dell'articolo 176 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Grupa Lotos S.A., stabilita in Polonia, società controllante di un gruppo di imprese operante, in particolare, nel settore dei carburanti e dei lubrificanti, e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia), in merito a un parere individuale con cui il Ministro delle Finanze le ha negato il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA), pagata dalla Grupa Lotos, che aveva gravato sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione che tale società rivende e pertanto rifattura ad altri soggetti passivi ai fini dell'IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 17, paragrafi 2 e 6, della 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU 1995, L 102, pag. 18) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), così disponeva:

«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'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta dalla Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a [detrazione] dell'[IVA]. Saranno comunque escluse dal diritto a [detrazione] le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

- 4 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva IVA, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.
- 5 L'articolo 168 della direttiva IVA così dispone:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

- a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)).

6 L'articolo 176 della direttiva IVA così recita:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

Diritto polacco

7 L'articolo 25, paragrafo 1, punto 3b), dell'ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (legge relativa all'IVA e alle accise), dell'8 gennaio 1993 (Dz.U. del 1993, n. 11, posizione 50) nella versione in vigore sino alla data della sua abrogazione, ossia fino al 1° maggio 2004, era così formulato:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile in caso di acquisto da parte del soggetto passivo:

3b) di servizi di alloggio e di ristorazione, ad eccezione:

a) dei casi in cui detti servizi siano stati acquistati da soggetti passivi che forniscono servizi turistici, qualora nell'ambito del servizio turistico siano inclusi i servizi di alloggio o di ristorazione oppure entrambi,

b) dell'acquisto di pasti pronti destinati ai passeggeri da parte dei soggetti passivi che forniscono servizi di trasporto di persone».

8 L'articolo 8, paragrafo 2a), dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge sull'IVA), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054), nella sua versione in vigore all'epoca della controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«Qualora un soggetto passivo che agisca a proprio nome ma per conto di altri, prenda parte ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio».

9 L'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«Nei limiti in cui i beni e i servizi siano usati per effettuare attività imponibili, al soggetto passivo (...) spetta il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta, in misura pari all'importo dell'imposta a monte, fatti salvi gli articoli 114, 119, paragrafo 4, 120, paragrafi 17 e 19, e 124».

10 L'articolo 88, paragrafo 1, della legge sull'IVA, nella sua versione in vigore fino al 1° dicembre 2008, prevedeva quanto segue:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile in caso di acquisto da parte del soggetto passivo: (...)

- 4) di servizi di alloggio e di ristorazione, ad eccezione:
- a) dei casi in cui detti servizi siano stati acquistati da soggetti passivi che forniscono servizi turistici, qualora nell'ambito del servizio turistico, assoggettato ad imposta secondo principi diversi da quelli determinati all'articolo 119, siano inclusi i servizi di alloggio o di ristorazione oppure entrambi,
 - b) dell'acquisto di pasti pronti destinati ai passeggeri da parte dei soggetti passivi che forniscono servizi di trasporto di persone».
- 11 Nella versione in vigore dopo il 1° dicembre 2008, l'articolo 88, paragrafo 1, della legge sull'IVA così recita:

«La riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è applicabile in caso di acquisto da parte del soggetto passivo: (...)

- 4) di servizi di alloggio e di ristorazione, ad eccezione:
- a) (abrogato)
 - b) dell'acquisto di pasti pronti destinati ai passeggeri da parte dei soggetti passivi che forniscono servizi di trasporto di persone».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 12 Nel 2014 la Grupa Lotos, soggetto passivo ai fini dell'IVA in Polonia, ha acquistato servizi di alloggio e di ristorazione acquistati, in parte, per uso proprio e, in parte, a fini della loro rivendita alle sue controllate, esse stesse soggetti passivi in tale Stato membro.
- 13 La Grupa Lotos ha chiesto alle autorità fiscali polacche un parere individuale, chiedendo, in particolare, se essa, nell'ipotesi in cui avesse acquistato servizi di alloggio e di ristorazione oggetto di una sua successiva fatturazione nei confronti di altri soggetti passivi ai fini dell'IVA, avrebbe avuto diritto a detrarre l'IVA assolta a monte secondo il regime di diritto comune previsto all'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 14 A parere della Grupa Lotos, poiché, da un lato, dall'articolo 8, paragrafo 2a), della legge sull'IVA risulta che un operatore che acquista servizi in nome proprio allo scopo di rivenderli è considerato un prestatore di servizi e, d'altro lato, i servizi di alloggio e di ristorazione sono soggetti all'IVA al momento della loro rivendita da parte della Grupa Lotos, l'IVA pagata a monte per il loro acquisto dovrebbe poter essere detratta, ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della stessa legge. La limitazione prevista all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA, riguardante l'esclusione del diritto a detrazione per i servizi di alloggio e di ristorazione, non sarebbe applicabile in tale fattispecie poiché la Grupa Lotos sarebbe considerata non come il consumatore finale di tali servizi, ma come un prestatore di servizi alla stregua dei soggetti passivi ai fini dell'IVA che forniscono questo tipo di servizi.
- 15 Nel loro parere individuale del gennaio 2015 le autorità fiscali hanno respinto la posizione della Grupa Lotos, sostenendo che l'esclusione del diritto a detrazione prevista, in modo inequivocabile, all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA, non faceva distinzione a seconda che il soggetto passivo che acquista, a monte, servizi di alloggio e di ristorazione agisse, a valle, come un consumatore finale o come un prestatore di servizi.
- 16 Il ricorso di annullamento del parere individuale, proposto dalla Grupa Lotos dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunale amministrativo del voivodato di Danzica, Polonia), è stato respinto per motivi analoghi a quelli adottati dall'amministrazione tributaria.

- 17 La Grupa Lotos ha quindi proposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), ribadendo, in sostanza, la sua posizione riassunta al punto 14 della presente sentenza.
- 18 Il giudice del rinvio rileva che l'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA rispecchia il principio del diritto alla detrazione dell'IVA a monte, previsto all'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA. Esso aggiunge che il divieto della detrazione dell'IVA nel caso dell'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione, dettato all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA costituita, prima dell'adesione all'Unione europea della Repubblica di Polonia, il 1° maggio 2004, e fino al 1° dicembre 2008, una riproduzione esatta del tenore letterale della disposizione dell'articolo 25, paragrafo 1, punto 3b), della legge dell'8 gennaio 1993, relativa all'IVA e alle accise, ed era fondato sulla clausola di *standstill*, contenuta all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva (ripresa all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA).
- 19 Esso fa altresì rilevare che, fino al 1° dicembre 2008, l'articolo 88, paragrafo 1, punto 4), della legge sull'IVA conteneva una lettera a) ai sensi della quale non rientrava nell'esclusione della detrazione l'ipotesi in cui i servizi di alloggio e di ristorazione erano stati acquistati da parte di soggetti passivi che forniscono servizi turistici. Tuttavia, il 1° dicembre 2008 il legislatore polacco ha abrogato le disposizioni di cui all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, lettera a), comportanti un'applicazione ampia dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA in caso di acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione in relazione alla situazione precedente all'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia.
- 20 Il giudice del rinvio spiega che l'esclusione della detrazione dell'IVA, risultante dall'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA, è giustificata dal fatto che l'IVA inclusa negli acquisti relativi alle spese attinenti ai servizi di alloggio e di ristorazione può spesso riguardare un consumo non strettamente connesso all'attività economica. Lo scopo di tale disposizione è quindi quello di vietare la detrazione dell'IVA in relazione a tale tipo di spese per i suddetti servizi, i quali, apparentemente impiegati ai fini dell'attività economica del soggetto passivo, in realtà sono, o possono essere, utilizzati per il consumo privato.
- 21 Secondo il giudice del rinvio, tuttavia, come nel procedimento principale, un divieto siffatto non dovrebbe applicarsi a un soggetto passivo che acquista i suddetti servizi allo scopo di rivenderli a consumatori o ad altri soggetti passivi, in quanto, in tal caso, le spese sostenute a monte restano connesse con l'attività economica di tale soggetto passivo. In una situazione del genere, infatti, il divieto di detrarre l'IVA, comportando una doppia imposizione dei suddetti servizi, minerebbe i principi di neutralità e di proporzionalità e sarebbe in contrasto con lo scopo perseguito dal legislatore dell'Unione all'articolo 176 della direttiva IVA.
- 22 È vero che il giudice del rinvio menziona che gli è nota, in particolare, la sentenza del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punti 56 e 61), dalla quale risulterebbe che una misura consistente nell'escludere, in linea di principio, dal diritto alla detrazione dell'IVA, tutte le spese di alloggio e di ristorazione non appare necessaria ai fini della repressione delle frodi ed evasioni fiscali, in particolare quando da dati oggettivi risulti che tali spese siano state sostenute a fini strettamente professionali. Esso esprime, tuttavia, dubbi riguardo alla questione se tale sentenza, pronunciata nel contesto di una decisione del Consiglio, possa applicarsi ad un'esclusione prevista dalla legislazione nazionale in forza della clausola di *standstill*, di cui all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, e se tale esclusione debba essere conforme al principio di proporzionalità.
- 23 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 168 della direttiva [IVA], nonché i principi di neutralità e di proporzionalità ostino ad una norma, come quella contenuta nell'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA, ai sensi della quale la riduzione dell'importo o il rimborso della differenza dell'imposta dovuta non è

applicabile in caso di acquisto, da parte di un soggetto passivo, di servizi di alloggio e di ristorazione, eccezion fatta per l'acquisto di pasti pronti, destinati ai passeggeri, da parte dei soggetti passivi che forniscono servizi di trasporto di persone, anche allorché siffatta disciplina è stata introdotta nella legge sulla base dell'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva (...)».

Sulla questione pregiudiziale

- 24 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, che, da un lato, prevede l'estensione dell'ambito di un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, successivamente all'adesione all'Unione dello Stato membro considerato, e che comporta che un soggetto passivo, prestatore di servizi turistici, sia privato, a partire dall'entrata in vigore di tale estensione, del diritto di detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione che il suddetto soggetto passivo fattura ulteriormente ad altri soggetti passivi nell'ambito della fornitura di servizi turistici e, d'altro lato, prevede l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione, introdotta prima dell'adesione all'Unione di tale Stato membro e mantenuta dopo la suddetta adesione, conformemente all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, e che comporta che un soggetto passivo, che non fornisce servizi turistici, sia privato del diritto di detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto di tali servizi di alloggio e di ristorazione che il suddetto soggetto passivo rifattura ulteriormente ad altri soggetti passivi.
- 25 A tale proposito, si deve, in primo luogo, ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutta l'IVA che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 25, e del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 25).
- 26 Il sistema delle detrazioni è inteso, infatti, a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (v. sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Ne consegue che, un soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando, agendo in quanto tale al momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili (v. in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 In secondo luogo, emerge altresì dalla giurisprudenza che le deroghe al diritto alla detrazione dell'IVA sono ammesse solo nei casi espressamente previsti dalle disposizioni delle direttive che disciplinano tale imposta (v. in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punto 34, e dell'8 gennaio 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punti 42, 44 et 58) e devono essere interpretate restrittivamente (sentenza del 22 dicembre 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punto 28).

- 29 Nel novero di tali deroghe rientra l'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, sostanzialmente identico all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, la cui adozione non ha avuto alcuna incidenza sulla giurisprudenza relativa all'interpretazione di quest'ultima disposizione (v., in tal senso, sentenza del 30 settembre 2010, *Oasis East*, C-395/09, EU:C:2010:570, punti 17 e 27).
- 30 Al pari dell'articolo 17, paragrafo 6, della sesta direttiva, che lo ha preceduto, l'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA contiene una clausola di *standstill* che prevede, in particolare, per gli Stati aderenti all'Unione, il mantenimento delle esclusioni nazionali dal diritto a detrazione dell'IVA, applicabili prima della data della loro adesione, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste all'articolo 176, ciò che il Consiglio non ha ancora fatto (v., in tal senso, sentenze del 15 aprile 2010, *X Holding e Oracle Nederland*, C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, punto 38 e giurisprudenza ivi citata, e del 18 luglio 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, punti 43 e 44).
- 31 In terzo luogo, la facoltà residua, per gli Stati membri, di mantenere in vigore le esclusioni nazionali al diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA non è, tuttavia, assoluta. La Corte ha infatti dichiarato che la clausola di *standstill* non ha lo scopo di consentire ad un nuovo Stato membro di modificare la propria normativa interna in occasione della sua adesione all'Unione, il cui effetto sia quello di ampliare l'ambito delle esclusioni esistenti in un senso che allontani tale normativa dagli obiettivi della direttiva IVA, ciò che sarebbe in contrasto con lo spirito stesso di tale clausola (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2008, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, punti 37 e 39).
- 32 Un ampliamento siffatto della portata delle esclusioni esistenti sarebbe, inoltre, contrario all'obbligo degli Stati membri di garantire la riscossione integrale dell'IVA nel proprio territorio, privando l'Unione di una parte delle entrate provenienti dall'IVA, vale a dire di una parte delle sue risorse proprie, in violazione, in particolare, dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE (v., in tal senso, sentenza del 2 maggio 2018, *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, punti 26 e 27, e giurisprudenza citata).
- 33 La Corte ha del pari ricordato che è compito dei giudici nazionali determinare il contenuto della legislazione nazionale al momento dell'adesione all'Unione di un nuovo Stato membro e di stabilire se tale normativa abbia prodotto l'effetto di estendere, successivamente a tale adesione, l'ambito delle esclusioni esistenti (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 41 e giurisprudenza citata).
- 34 Nel procedimento principale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, alla data dell'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia, l'articolo 88, paragrafo 1, punto 4), della legge sull'IVA escludeva il diritto alla detrazione dell'IVA per l'imposta assolta a monte gravante sull'acquisto dei servizi di alloggio e di ristorazione, eccezion fatta, in particolare, per l'acquisto di servizi di questo tipo, di cui alla lettera a) di tale disposizione, ossia quelli utilizzati da soggetti passivi che forniscono, a valle, servizi turistici.
- 35 Tuttavia, come è stato sottolineato al punto 19 della presente sentenza, il giudice del rinvio sembra considerare che, a partire dal 1° dicembre 2008 e quindi successivamente all'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione, il legislatore nazionale, abrogando la disposizione di cui all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, lettera a), della legge sull'IVA, ha ampliato il novero delle situazioni di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sugli acquisti di servizi di alloggio e di ristorazione, facendo rientrare nell'ambito della suddetta esclusione l'IVA che aveva gravato a monte su tali servizi acquistati da soggetti passivi che forniscono, a valle, servizi turistici.
- 36 Alla luce della giurisprudenza menzionata, in particolare, ai punti da 30 a 32 della presente sentenza, un'estensione siffatta dell'ambito dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, successivamente all'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia, quale quella constatata dal giudice del rinvio – la quale comporta che il prestatore di servizi turistici sia privato, a partire dal 1° dicembre 2008, del

diritto a detrarre l'IVA assolta a monte che ha gravato sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione – non rientra nella clausola di *standstill* prevista all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA. Un'estensione siffatta dell'ambito dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, successivamente all'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia, è pertanto contraria all'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA.

- 37 Nondimeno, come la Corte ha già dichiarato, occorre tenere conto dell'applicazione effettiva delle disposizioni nazionali relative alle esclusioni del diritto a detrazione dell'IVA e degli effetti che ne derivano per i soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 51).
- 38 Si deve a tal proposito rilevare che – con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio – non è sicuro, come sostenuto dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, che un'estensione dell'ambito dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, come quella indicata dal giudice del rinvio, sia pertinente e applicabile nella fattispecie all'origine della controversia principale. Nessun elemento del fascicolo suggerisce, infatti, che i servizi di alloggio e di ristorazione che la Grupa Lotos acquista da altri soggetti passivi, siano da essa utilizzati per fornire, a valle, servizi turistici, incluso a vantaggio di altri soggetti passivi.
- 39 Laddove il giudice del rinvio dovesse confermare l'esattezza della tesi adombrata dalla Commissione, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, che ha gravato sull'acquisto da parte di un soggetto passivo, quale la Grupa Lotos, di servizi di alloggio e di ristorazione, rivenduti a valle ad altri soggetti passivi, senza un legame con la fornitura di servizi turistici, dovrebbe, in linea di principio, rientrare nell'ambito di applicazione della clausola di *standstill*, prevista all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA. Per i soggetti passivi considerati, infatti, gli effetti dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, prevista all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, della legge sull'IVA, restano, in linea di principio, immutati, tanto prima quanto dopo l'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia.
- 40 In tale ipotesi e in un primo tempo, è necessario ancora valutare, conformemente alla giurisprudenza, se l'esclusione del diritto a detrazione di cui trattasi riguarda una categoria di spese definita in modo sufficientemente preciso o, in altri termini, se la legislazione nazionale di cui trattasi precisi sufficientemente la natura o l'oggetto dei beni e dei servizi per i quali è escluso il diritto a detrazione dell'IVA, al fine di garantire che la facoltà accordata agli Stati membri non serva a prevedere esclusioni generali di detto regime (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2010, X Holding e Oracle Nederland, C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, punti 44 e 45 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Occorre, a tal proposito, sottolineare che nella sentenza del 15 aprile 2010, X Holding e Oracle Nederland, (C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, punti 50 e 51), la Corte ha già ammesso che talune categorie di spese relative alla fornitura di pasti e di bevande al personale di un soggetto passivo, nonché la messa a disposizione di un alloggio fossero definite in maniera sufficientemente circoscritta, cosicché l'esclusione del diritto a detrazione, prevista dal diritto nazionale controverso in tale procedimento, rientrava nell'ambito di applicazione della clausola di *standstill* di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva.
- 42 Nel caso di specie, va rilevato che, nonostante sia designata in modo piuttosto generico, la categoria delle spese relative ai «servizi di alloggio e di ristorazione», di cui trattasi nel procedimento principale, nei limiti in cui si riferisce alla natura di tali servizi, appare definita in maniera sufficientemente precisa alla luce dei requisiti stabiliti dalla giurisprudenza.
- 43 Stando così le cose, in un secondo tempo, occorre verificare se, come suggerisce la Commissione, la clausola di *standstill*, prevista all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, ricomprenda solo le esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA che potrebbero essere di per sé autorizzate con una decisione del Consiglio, adottata sulla base dell'articolo 176, primo comma, di tale direttiva.

- 44 Più specificamente, la Commissione sostiene che, dalla genesi normativa dell'articolo 176 della direttiva IVA risulta che tale disposizione è destinata ad applicarsi a spese nelle quali, anche se sono state sostenute nell'ambito un'attività economica, è difficile ripartire la quota utilizzata a fini professionali e quella destinata a fini privati. La Commissione ritiene di conseguenza che l'esclusione del diritto alla detrazione di cui trattasi nel procedimento principale sia troppo ampia in quanto ricomprende situazioni in cui la destinazione delle spese gravate a monte dell'IVA è esclusivamente professionale.
- 45 Tale argomento va respinto.
- 46 Da un lato, infatti, l'articolo 176, primo comma, della direttiva IVA, enuncia semplicemente che il Consiglio stabilirà le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA e che, in ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. Tale disposizione non impedirebbe, quindi, al Consiglio, a tempo debito, di escludere dal diritto a detrazione spese che abbiano natura professionale.
- 47 D'altro lato, il secondo comma dell'articolo 176 della direttiva IVA, riguarda il mantenimento di «tutte le esclusioni» anteriori al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito all'Unione dopo tale data, alla data della loro adesione. Orbene, è importante ricordare che la Corte ha espressamente dichiarato nella sentenza del 5 ottobre 1999, *Royscot e a.* (C-305/97, EU:C:1999:481, punto 20), riguardo a un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA che aveva gravato sugli acquisti di autovetture, che l'espressione «tutte le esclusioni», di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva, comprende, alla luce del tenore letterale e della genesi normativa di tale articolo, anche le spese aventi natura strettamente professionale.
- 48 Di conseguenza, la clausola di *standstill*, prevista all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, consente agli Stati membri di escludere dal diritto alla detrazione dell'IVA talune categorie di spese aventi natura strettamente professionale, purché queste ultime siano definite in modo sufficientemente preciso, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 40 della presente sentenza.
- 49 Tale interpretazione dell'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA non è rimessa in discussione dalla sentenza del 19 settembre 2000, *Ampafrance e Sanofi* (C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470), menzionata dal giudice del rinvio.
- 50 La causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava, infatti, un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA relativa a spese concernenti alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, introdotta dalla normativa di uno Stato membro successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva e che era stata autorizzata da una decisione del Consiglio, in deroga all'articolo 17, paragrafo 6, di tale direttiva. Orbene, anche se la Corte ha statuito, ai punti 58 e 61 della sentenza del 19 settembre 2000, *Ampafrance e Sanofi* (C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470), che la decisione del Consiglio era invalida, in particolare per il fatto che era contraria ai principi di neutralità e di proporzionalità, essa ha tenuto a precisare, al punto 39 della suddetta sentenza, senza ulteriore esame, che le altre esclusioni del diritto alla detrazione, già esistenti prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva e che erano state successivamente mantenute inalterate nella legislazione nazionale considerata, dovevano essere considerate ricomprese nella clausola di *standstill* di cui all'articolo 17, paragrafo 6, secondo comma, della sesta direttiva.
- 51 In riferimento alla controversia nel procedimento principale, da ciò consegue che, se il giudice del rinvio dovesse constatare che la soppressione della disposizione di cui all'articolo 88, paragrafo 1, punto 4, lettera a), della legge sull'IVA, non ha avuto alcun effetto sulla situazione della Grupa Lotos, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione, introdotta prima dell'adesione all'Unione della Repubblica di Polonia e mantenuta in vigore dopo tale adesione, rientrerebbe nell'ambito della clausola di *standstill* di cui all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, e non sarebbe, pertanto, contraria all'articolo 168, lettera a), di tale direttiva.

- 52 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che:
- osta ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, che prevede l'estensione dell'ambito di un'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA, successivamente all'adesione all'Unione dello Stato membro considerato, e che comporta che un soggetto passivo, prestatore di servizi turistici, sia privato, a partire dall'entrata in vigore di tale estensione, del diritto a detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione che tale soggetto rifattura ad altri soggetti passivi nell'ambito della fornitura di servizi turistici e
 - non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA versata per l'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione, introdotta prima dell'adesione all'Unione dello Stato membro considerato e mantenuta in vigore dopo tale adesione, conformemente all'articolo 176, secondo comma, della direttiva IVA, e che comporta che un soggetto passivo, che non fornisce servizi turistici, sia privato del diritto a detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto dei suddetti servizi di alloggio e di ristorazione che tale soggetto passivo rifattura ad altri soggetti passivi.

Sulle spese

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

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

L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che:

- **osta ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, che prevede l'estensione dell'ambito di un'esclusione del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), successivamente all'adesione all'Unione europea dello Stato membro considerato, e che comporta che un soggetto passivo, prestatore di servizi turistici, sia privato, a partire dall'entrata in vigore di tale estensione, del diritto a detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione che tale soggetto rifattura ad altri soggetti passivi nell'ambito della fornitura di servizi turistici e**
- **non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede l'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA versata per l'acquisto di servizi di alloggio e di ristorazione, introdotta prima dell'adesione all'Unione dello Stato membro considerato e mantenuta in vigore dopo tale adesione, conformemente all'articolo 176, secondo comma, della direttiva 2006/112, e che comporta che un soggetto passivo, che non fornisce servizi turistici, sia privato del diritto a detrarre l'IVA che ha gravato sull'acquisto dei suddetti servizi di alloggio e di ristorazione che tale soggetto passivo rifattura ad altri soggetti passivi.**

Firme