

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

11 dicembre 2008*

Nel procedimento C-371/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Vestre Landsret (Danimarca), con decisione 1° agosto 2007, pervenuta in cancelleria il 3 agosto 2007, nella causa

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

contro

Skatteministeriet,

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

* Lingua processuale: il danese.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 25 giugno 2008,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Danfoss A/S, dagli avv.ti H. Hansen e T. Kristjánsson, advokater;
- per l'AstraZeneca A/S, dagli avv.ti M. Vesthardt e M. Bruus, advokater;
- per il governo danese, dalla sig.ra B. Weis Fogh, in qualità di agente, assistita dall'avv. K. Lundgaard Hansen, advokat;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e S. Schönberg, nonché dalla sig.ra S. Maaløe, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 ottobre 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

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

- ² Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una lite che oppone le società Danfoss A/S (in prosieguito: la «Danfoss») e l'AstraZeneca A/S (in prosieguito: l'«AstraZeneca») allo Skatteministeriet (Ministero danese delle Imposte e delle Accise), in merito al trattamento, riguardo all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguito: l'«IVA»), della fornitura a titolo gratuito di pasti da parte delle mense di imprese nei rapporti di affari e al personale durante le riunioni.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

- ³ L'art. 6, n. 2, primo comma, della sesta direttiva dispone:

«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 deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

- b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

4 L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva dispone:

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

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

5 Attualmente le norme comunitarie previste dall'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva non sono state ancora adottate, in assenza di accordo in seno al Consiglio in ordine alle spese per le quali possa essere prevista l'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA.

- 6 Ai sensi dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, 78/583/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 194, pag. 16), alcuni Stati membri, tra i quali figura il Regno di Danimarca, sono stati autorizzati a porre in applicazione la sesta direttiva entro e non oltre il 1° gennaio 1979.

La normativa nazionale

- 7 Ai sensi della prima legge danese 31 marzo 1967, n. 102, relativa all'IVA (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), le prestazioni di servizi non erano in via di principio soggette all'IVA, salvo se ciò fosse espressamente previsto dalla legge. Le prestazioni di servizi fornite nell'ambito della gestione di mense nelle imprese non erano soggette alla detta imposta in forza della stessa legge e queste ultime non beneficiavano di conseguenza di un diritto alla detrazione dell'IVA sui relativi acquisti.
- 8 L'art. 16, n. 3, della legge sull'IVA prevedeva:

«L'imposta a monte non può comprendere l'imposta sugli acquisti e operazioni equiparate riguardanti:

- a) il vitto del proprietario e del personale dell'impresa

(...)

e) la rappresentanza e i regali».

- ⁹ La legge 10 maggio 1978, n. 204, entrata in vigore il 1° ottobre 1978, ha modificato la legge sull’IVA al fine di recepire la sesta direttiva. Conformemente a quest’ultima, le prestazioni di servizi sono state così, in via di principio, soggette all’IVA. Per tale motivo, la vendita di alimenti e di bevande ad opera delle mense gestite dalle imprese è divenuta imponibile. Non sono state, però, modificate le disposizioni precedenti relative all’esclusione del diritto alla detrazione per le spese di vitto e di rappresentanza, figuranti all’art. 16, n. 3, della legge sull’IVA.
- ¹⁰ Nel novembre 1978, il Momsnævn (commissione amministrativa di appello competente in materia di IVA) ha deciso che la base imponibile dell’IVA sulla fornitura di alimenti e di bevande nelle mense di imprese doveva essere, in ogni caso, almeno pari ad un prezzo di costo calcolato sulla base dei costi di produzione, vale a dire il prezzo delle materie prime nonché i costi salariali relativi alla preparazione e alla vendita di detti alimenti e bevande nonché all’amministrazione delle mense (in prosieguo: il «prezzo di costo»). Tale prassi amministrativa autorizzava la detrazione integrale dell’IVA versata a monte sulla fornitura dei pasti. La decisione del Momsnævn è stata ripresa in una circolare dell’amministrazione del 31 ottobre 1983, concernente specificatamente le mense (la cosiddetta circolare «IVA-mense»).

11 La legge 18 maggio 1994, n. 375, ha rimaneggiato la legge sull'IVA. L'esclusione del diritto alla detrazione, prevista dall'art. 16, n. 3, di quest'ultima legge, è stata mantenuta senza modifiche sostanziali all'art. 42, n. 1, punti 1 e 5, della stessa legge.

12 La legge n. 375 ha del pari introdotto nella legge sull'IVA disposizioni sulla tassazione dei prelievi, miranti a che i prelievi di servizi per scopi estranei all'impresa siano equiparati a operazioni effettuate a titolo oneroso. Tali disposizioni, che figurano all'art. 5, nn. 2 e 3, della legge sull'IVA, sono redatte come segue:

«2. Viene equiparata ad una cessione a titolo oneroso il prelievo di beni o di servizi utilizzati per i fini menzionati all'art. 42, nn. 1 e 2, purché sia stato consentito il diritto a detrazione completo o parziale dell'IVA per l'acquisto o la produzione dei beni e dei servizi di cui trattasi.

3. Viene equiparata ad una cessione a titolo oneroso il prelievo di servizi per usi privati del proprietario dell'impresa o del suo personale o, più in generale, per scopi estranei all'impresa».

13 Era però esclusa, a causa della prassi amministrativa menzionata al punto 10 della presente sentenza, l'applicazione delle norme in materia di prelievi alla fornitura a titolo gratuito di pasti da parte delle mense di imprese nelle relazioni di affari e al personale durante le riunioni di lavoro. Essendo tale fornitura effettuata infatti contro un corrispettivo (fittizio) corrispondente al prezzo di costo, i beni o le prestazioni di servizi

non potevano essere considerati come «prelevati», poiché vi è prelievo soltanto in mancanza di corrispettivo per i beni o le prestazioni di servizi.

- ¹⁴ In tre ordinanze emesse nel 1999, il Landsskatteret (Tribunale tributario) ha invalidato la prassi amministrativa. Ha affermato che le norme generali della legge sull’IVA in materia di calcolo dell’imposta sulle vendite dovevano, per non violare la sesta direttiva, applicarsi anche alle mense gestite da imprese, dimodoché l’IVA sulle vendite doveva essere stabilita sul corrispettivo effettivamente riscosso, e non sul prezzo di costo.

Cause principali e questioni pregiudiziali

- ¹⁵ La Danfoss è una società per azioni di diritto danese la cui sede è situata in Danimarca e che possiede stabilimenti in vari Stati. Questa società produce e vende automatismi industriali usati per la regolazione termica e frigorifera. Cibo e bevande sono venduti al personale nelle sue mense, che sono anche usate per fornire gratuitamente pasti nelle relazioni di affari durante le riunioni che si svolgono nei locali dell’impresa e, inoltre, pasti al personale durante le riunioni lavorative di detta società.
- ¹⁶ L’AstraZeneca è un’impresa farmaceutica che, nell’ambito delle sue attività di vendita e di commercializzazione, invita medici e altri professionisti sanitari a riunioni per informarli sulle patologie nonché sul posizionamento e l’uso dei suoi medicinali. A seconda dell’ora di inizio delle riunioni e della durata di queste, che può andare da

qualche ora fino a intere giornate, i pasti sono forniti gratuitamente ai partecipanti nella mensa dell'impresa, che è peraltro usata per la vendita di cibo e di bevande al personale.

17 Le cause principali traggono la loro origine nelle azioni esperite, dinanzi al Vestre Landsret, da dette due società contro lo Skatteministeriet in merito al trattamento, quanto all'IVA, della fornitura da parte delle loro mense di pasti a titolo gratuito nelle relazioni di affari e al personale durante lo svolgimento di riunioni di lavoro. I ricorsi riguardano, per l'AstraZeneca, il periodo fra il 1° ottobre 1994 e il 31 dicembre 1999 e, per la Danfoss, quello dal 1° ottobre 1996 al 30 settembre 2001.

18 Per le dette società la prassi amministrativa vigente dal 1978 comportava che l'IVA era stabilita sul prezzo di costo della fornitura dei detti pasti. Tutti gli acquisti destinati alle mense erano considerati come usati ai fini delle operazioni imponibili, dimodoché l'IVA gravante sui detti acquisti era integralmente detraibile dall'IVA dovuta dalle mense.

19 Essendo stata invalidata tale prassi amministrativa nel 1999 dal Landsskatteret e avendo questo considerato, come è stato rilevato al punto 14 della presente sentenza, che l'IVA doveva basarsi sul corrispettivo effettivamente riscosso, e non sul prezzo di costo, le società hanno proposto una domanda di rimborso dell'IVA che era stata stabilita sul prezzo di costo dei pasti forniti a titolo gratuito nelle relazioni di affari e al personale durante le riunioni di lavoro, per un importo di DKK 5 920 848,19, nel caso della Danfoss, e di DKK 825 275, in quello dell'AstraZeneca.

- 20 Lo Skatteministeriet ha respinto le domande di rimborso, considerando la fornitura di pasti nelle relazioni di affari come «rappresentanza» rientrante nell'esclusione del diritto a detrazione prevista all'art. 42, n. 1, punto 5, della legge sull'IVA, e la fornitura di pasti al personale in occasione delle riunioni di lavoro come rientrante nel «vitto», oggetto dell'esclusione di cui all'art. 42, n. 1, punto 1, della detta legge.
- 21 Tuttavia, poiché la Danfoss e l'AstraZeneca, conformemente alla summenzionata prassi amministrativa, avevano detratto interamente l'IVA sugli acquisti delle loro mense, lo Skatteministeriet ha ritenuto che l'IVA dovesse essere applicata sui detti pasti, in quanto prelievi, ai sensi dell'art. 5, n. 2, della legge sull'IVA. Dovendo tale imposta sui prelievi, secondo detto ministero, essere calcolata sul prezzo di costo, al pari dell'IVA nell'ambito dell'invalidata prassi amministrativa, esso ha ritenuto che non si dovevano rimborsare gli importi d'IVA in questione.
- 22 Dette società hanno contestato l'esistenza di un fondamento giuridico per l'applicazione dell'IVA sui cosiddetti prelievi, nonché la legittimità della limitazione del diritto alla detrazione prevista dalla legge sull'IVA.
- 23 In tali circostanze, il Vestre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il diritto di uno Stato membro di negare la detrazione dell'[IVA] sugli acquisti utilizzati per fornire pasti per i rapporti di affari e al personale nella mensa di un'impresa durante le riunioni sia subordinato alla condizione che la normativa nazionale prevedeva, prima dell'entrata in vigore della direttiva, il diniego della

detrazione di cui trattasi e alla condizione che tale fondamento giuridico sia stato utilizzato in pratica dalle autorità tributarie per negare la detrazione dell'[IVA] su tali acquisti.

- 2) Se la soluzione della prima questione possa dipendere dal fatto che a) prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva nel 1978 le mense gestite da imprese non erano soggette all'[IVA] in forza della normativa nazionale relativa all'[IVA] vigente nello Stato membro di cui trattasi, b) le norme nazionali relative all'esclusione della detrazione non sono state modificate all'atto dell'attuazione della sesta direttiva, e c) soltanto a causa del fatto che mense gestite dalle imprese sono state soggette all'[IVA] all'atto dell'attuazione della sesta direttiva, le norme relative all'esclusione della detrazione potevano essere rilevanti per tale tipo di imprese.
- 3) Se l'esclusione del diritto a detrazione sia "mantenuta" ai sensi dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva se vi era diritto a detrazione per le spese di cui trattasi a partire dall'attuazione della sesta direttiva nel 1978 e fino al 1999 a causa di una prassi amministrativa come quella considerata nella causa principale.
- 4) Se l'art. 6, n. 2, lett. a) e b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che tale disposizione riguarda la prestazione a titolo gratuito di pasti da parte di imprese nei rapporti d'affari nelle loro mense durante le riunioni che si svolgono nell'impresa.
- 5) Se l'art. 6, n. 2, lett. a) e b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che tale disposizione riguarda la prestazione a titolo gratuito di pasti da parte di imprese al loro personale nelle loro mense durante le riunioni che si svolgono nell'impresa».

Sulla prima, sulla seconda e sulla terza questione

- ²⁴ Con le prime tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la clausola di «standstill», figurante all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, consenta ad un'amministrazione fiscale di opporre ad un soggetto passivo un'esclusione del diritto a detrazione dell'IIVA versata a monte, nella fattispecie un divieto di detrarre l'imposta a monte gravante sulle spese di vitto del personale dell'impresa e sulle spese di rappresentanza, mentre tale esclusione, benché prevista nel diritto nazionale prima dell'entrata in vigore della detta direttiva, non era, in pratica, applicabile alle prestazioni fornite dalle mense, a causa della mancanza di assoggettamento, fino al 1° ottobre 1978, delle dette prestazioni all'IIVA, e successivamente di una prassi amministrativa, vigente a partire dal mese di novembre dello stesso anno, che tassava tali prestazioni nella misura del loro prezzo di costo in contropartita del diritto alla detrazione integrale dell'IIVA versata a monte.
- ²⁵ Anzitutto, si deve ricordare che la sesta direttiva è entrata in vigore il 1° gennaio 1979 in Danimarca [v., in tal senso, sentenze 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I-7013, punti 5 e 9, nonché 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4539, punti 5 e 9; v., del pari, art. 1 della direttiva 78/583 e, in ultimo luogo, art. 176, secondo comma, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1)].
- ²⁶ Occorre del pari ricordare che, secondo il principio fondamentale inerente al sistema dell'IIVA e risultante in particolare dall'art. 2 della sesta direttiva, l'IIVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'IIVA che ha gravato direttamente sulle prestazioni effettuate a monte. Secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto agli artt. 17 e segg. della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IIVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione dell'IIVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Di conseguenza, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente previsti dalla sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza 8 gennaio 2002,

causa C-409/99, *Metropol e Stadler*, Racc. pag. I-81, punto 42 nonché la giurisprudenza ivi citata). Inoltre, le disposizioni che prevedono deroghe al principio del diritto alla detrazione dell'IVA, che garantisce la neutralità di detta imposta, devono essere interpretate restrittivamente (sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 59).

²⁷ L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva afferma, in termini espressi e precisi, il principio della detrazione da parte del soggetto passivo degli importi fatturati a titolo di IVA per i beni ceduti o i servizi prestati allo stesso, qualora tali beni o servizi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 43).

²⁸ Detto principio è tuttavia mitigato dalla disposizione derogatoria contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva e, in particolare, al secondo comma dello stesso n. 6. Gli Stati membri sono infatti autorizzati a mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione alla data di entrata in vigore della sesta direttiva, fintantoché il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo (v. sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, *Commissione/Francia*, Racc. pag. I-4493, punto 19, nonché *Metropol e Stadler*, cit., punto 44).

²⁹ Tuttavia, come si è rilevato al punto 5 della presente sentenza, dato che il Consiglio non ha adottato alcuna delle proposte presentategli dalla Commissione ai sensi dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri possono mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA fino a quando il legislatore comunitario non stabilisca un regime comunitario delle esclusioni realizzando, in tal modo, la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA. Allo stato attuale, il diritto comunitario non prevede quindi alcuna disposizione che elenchi le spese escluse dal diritto alla detrazione dell'IVA (sentenza 8 dicembre 2005, causa C-280/04, *Jyske Finans*, Racc. pag. I-10683, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

30 Come la Corte ha ricordato al punto 48 della sua sentenza *Metropol e Stadler*, cit., l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva contiene una clausola di «standstill», che prevede il mantenimento delle esclusioni nazionali del diritto alla detrazione dell'IVA già vigenti anteriormente all'entrata in vigore della sesta direttiva.

31 La Corte ha precisato al riguardo che tale disposizione mira a consentire agli Stati membri, nell'attesa dell'adozione da parte del Consiglio del regime comunitario delle esclusioni del diritto alla detrazione dell'IVA, di mantenere in vigore qualsiasi norma giuridica nazionale che escluda il diritto alla detrazione effettivamente applicata dalle loro autorità pubbliche al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva (sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 48).

32 Pertanto, laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della sesta direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e non violi il disposto dell'art. 17, n. 2 (citate sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, punto 22, nonché *Metropol e Stadler*, punto 45).

33 Per contro, una normativa nazionale non costituisce una deroga consentita dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva e viola l'art. 17, n. 2, della stessa se essa mira ad estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allontanandosi così dall'obiettivo di detta direttiva (citate sentenze 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia, punto 17, nonché *Metropol e Stadler*, punto 46).

- ³⁴ Lo stesso vale per qualsiasi modifica successiva all'entrata in vigore della sesta direttiva che estenda l'ambito delle esclusioni applicabili immediatamente prima della detta modifica (sentenza 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia, cit., punto 18).
- ³⁵ Alla luce di tali considerazioni occorre risolvere le prime tre questioni sollevate dal giudice del rinvio.
- ³⁶ Da un lato, si deve constatare che, in Danimarca, fino al 1° ottobre 1978, data di entrata in vigore della legge sull'IVA, le prestazioni di servizi delle mense non erano soggette all'IVA. A causa di tale mancanza di assoggettamento delle dette prestazioni, non si dovevano applicare le norme nazionali relative all'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.
- ³⁷ Quando le prestazioni di servizi furono assoggettate all'IVA a seguito della modifica della detta legge, non è stata neanche applicata l'esclusione del diritto a detrazione prevista dalla legge sull'IVA alle prestazioni di servizi fornite dalle mense d'impresa.
- ³⁸ Infatti, appena dopo tale modifica legislativa, è intervenuta, nel novembre 1978, la decisione del Momsnævn, secondo cui, da un lato, la base imponibile dell'IVA sulla vendita di alimenti e di bevande nelle mense di imprese doveva essere almeno pari al prezzo di costo delle prestazioni fornite e, dall'altro, l'IVA versata a monte era integralmente detraibile.

39 Come risulta da quando precede, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva in Danimarca, le norme nazionali relative all'esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte di cui all'art. 16, n. 3, della legge sull'IVA non erano, in pratica, applicabili alle prestazioni fornite dalle mense di imprese.

40 Pertanto, è giocoforza constatare che l'esclusione del diritto alla detrazione di cui trattasi non era, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva in Danimarca, effettivamente applicabile alle spese relative ai pasti forniti gratuitamente dalle mense di imprese al personale e nei rapporti di affari, ai sensi della giurisprudenza della Corte.

41 D'altro lato, come si è ricordato al punto 33 della presente sentenza, non è consentita una normativa nazionale che abbia l'effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, la sfera delle esclusioni esistenti allontanandosi quindi dall'obiettivo di quest'ultima.

42 Nella fattispecie, è giocoforza constatare che istituendo, mediante una prassi amministrativa che è rimasta in vigore dal novembre 1978 fino al 1999, un diritto alla detrazione integrale dell'IVA versata a monte relativa alla fornitura di alimenti e di bevande da parte delle mense di imprese, l'amministrazione danese non poteva introdurre successivamente una limitazione al diritto della detrazione di tale tassa. Occorre al riguardo sottolineare che, nel contesto dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva, devono essere presi in considerazione non soltanto gli atti legislativi veri e propri, ma anche gli atti amministrativi, nonché le prassi amministrative delle autorità pubbliche dello Stato membro considerato (sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 49).

43 Pertanto, rifiutando, a norma dell'art. 42, n. 1, punti 1 e 5, della legge sull'IVA, il diritto alla detrazione dell'IVA a monte collegata alla fornitura di alimenti e di bevande da parte delle mense di imprese, lo Skatteministeriet intende estendere la sfera di tale esclusione applicabile al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva alle spese per i pasti di cui trattasi e introduce una modifica che allontana la normativa danese dall'obiettivo della sesta direttiva, il che non può essere ammesso in forza della deroga di cui all'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva.

44 Alla luce delle precedenti considerazioni, occorre risolvere le prime tre questioni dichiarando che l'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro applichi, successivamente all'entrata in vigore di detta direttiva, un'esclusione del diritto a detrazione dell'IVA a monte gravante sulle spese legate ai pasti forniti gratuitamente dalle mense di imprese nei rapporti di affari e al personale durante riunioni lavorative, mentre, al momento di detta entrata in vigore, tale esclusione non era effettivamente applicabile alle dette spese, a causa di una prassi amministrativa che tassava le prestazioni fornite dalle mense nella misura del loro prezzo di costo, in contropartita del diritto a detrazione integrale dell'IVA versata a monte.

Sulla quarta e sulla quinta questione

45 Con la quarta e con la quinta questione che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se una società soggetta all'IVA, la cui mensa fornisce gratuitamente pasti nei rapporti d'affari o a membri del personale nel corso di riunioni di lavoro che si svolgono nell'impresa, effettui prestazioni gratuite per scopi estranei all'impresa equiparabili a prestazioni di servizio a titolo oneroso imponibili ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

46 Si deve ricordare anzitutto che tale disposizione equipara talune operazioni per le quali non viene percepito alcun effettivo corrispettivo dal soggetto passivo a cessioni di beni e a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso. Lo scopo di tale disposizione consiste nel garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene o che fornisca servizi per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene o un servizio dello stesso tipo (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 35; 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 25; 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Fischer e Brandenstein, Racc. pag. I-4049, punto 56, nonché 20 gennaio 2005, causa C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Racc. pag. I-743, punto 23).

47 Come sostiene il governo danese nelle sue osservazioni scritte dinanzi alla Corte, qualora un soggetto passivo che abbia potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa prelevi tale bene dal patrimonio di questa per le sue esigenze private e per quelle del suo personale, egli diviene consumatore finale di un bene e dev'essere trattato come tale. In tale ottica, l'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, osta a che tale soggetto passivo eviti il pagamento dell'IVA in occasione di tale prelievo e che esso profitti quindi di vantaggi indebiti rispetto al consumatore finale che acquista il bene pagando l'IVA (v., in tal senso, sentenze 6 maggio 1992, causa C-20/91, de Jong, Racc. pag. I-2847, punto 15; Enkler, cit., punto 33; 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi, Racc. pag. I-1831, punto 42; Fischer e Brandenstein, cit., punto 56, nonché Hotel Scandic Gåsabäck, cit., punto 23).

48 Parimenti l'art. 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva impedisce che un soggetto passivo o il personale del medesimo ottenga in esenzione dall'imposta prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stesso per le quali un singolo avrebbe dovuto pagare l'IVA (sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, cit., punto 23)

49 Dalla decisione del rinvio emerge che, in forza della prassi amministrativa vigente dal novembre 1978 fino al 1999, la fornitura a titolo gratuito di pasti nella mensa nei rapporti d'affari e al personale durante le riunioni lavorative era considerata effettuata

mediante un corrispettivo corrispondente al prezzo di costo delle prestazioni di servizi fornite. Queste non potevano pertanto essere considerate come «prelevate» poiché vi è prelievo soltanto in mancanza di corrispettivo per i beni o le prestazioni di servizi (v. sentenza *Hotel Scandic Gåsabäck*, cit., punti 22-24).

- 50 Essendo stata invalidata tale prassi dal Landsskatteret nel 1999, la fornitura a titolo gratuito di pasti in una mensa d'impresa, contrariamente a quanto afferma la Danfoss, può essere considerata come un'operazione per la quale non viene percepito alcun corrispettivo effettivo e, di conseguenza, può essere qualificata come prelievo. Tuttavia, tale fornitura può essere soggetta all'IVA in forza dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva soltanto a condizione che essa sia «estranea all'impresa».
- 51 Occorre pertanto, in primo luogo, esaminare se la fornitura a titolo gratuito di pasti da parte delle mense d'impresa nei rapporti d'affari durante le riunioni di lavoro costituisca una prestazione di servizi effettuata dal soggetto passivo per scopi estranei alla sua impresa.
- 52 A questo proposito, si deve ricordare che la Danfoss è una società che produce e vende a livello internazionale automatismi industriali usati in particolare per la regolazione termica e frigorifera. Quanto alla AstraZeneca, si tratta di una società farmaceutica il cui obiettivo principale è quello di distribuire i suoi prodotti farmaceutici sul mercato danese.
- 53 Tanto dalla decisione di rinvio quanto dalle osservazioni presentate alla Corte dalle parti nella causa principale risulta che la fornitura a titolo gratuito di pasti da parte della

Danfoss e della AstraZeneca nei loro rapporti di lavoro avviene unicamente in occasione di riunioni che si svolgono nei locali dell'impresa. Quest'ultima società invita infatti medici e altri professionisti sanitari per informarli, in tale ambito, sulle patologie nonché sul posizionamento e sull'uso dei suoi medicinali. Inoltre, i pasti di cui trattasi sono forniti ai partecipanti nella mensa quando lo richiedono l'ora e la durata della riunione, che può protrarsi fino ad intere giornate.

54 Siffatte circostanze costituiscono indizio del fatto che la fornitura dei pasti di cui trattasi è effettuata per scopi che non sono estranei all'impresa.

55 Tuttavia, è vero che può essere difficile controllare efficacemente la natura professionale o meno della fornitura di pasti da parte delle mense d'impresa, ivi compreso quando essa avvenga nell'ambito del funzionamento normale di queste ultime. Pertanto, se risulta da dati oggettivi — il che è compito del giudice del rinvio verificare — che tali forniture di pasti sono state effettuate per scopi strettamente professionali, le stesse non rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

56 Va in secondo luogo esaminato se la fornitura a titolo gratuito di pasti da parte delle mense di imprese al personale di queste ultime in occasione di riunioni di lavoro debba essere qualificata come prestazione di servizi effettuata dal soggetto passivo per le esigenze private del suo personale o, più in generale, per scopi estranei alla sua impresa.

57 È assodato che spetta di regola al dipendente scegliere la natura, l'ora esatta, persino il luogo dei suoi pasti. Il datore di lavoro non interviene nelle sue scelte; il dipendente è

soltanto tenuto a tornare al suo luogo di lavoro alle ore convenute e ad effettuarvi il suo lavoro abituale. Pertanto, come la Commissione ha sostenuto all'udienza, la fornitura di pasti ai dipendenti mira, in via di principio, a soddisfare un'esigenza privata e rientra in una scelta personale di quest'ultimi riguardo alla quale il datore di lavoro non interviene. Ne discende che, in circostanze normali, le prestazioni di servizi consistenti nel fornire pasti a titolo gratuito ai dipendenti soddisfano esigenze private di questi ultimi ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

58 Per contro, in circostanze particolari, le esigenze dell'impresa possono imporre che il datore di lavoro stesso provveda alla fornitura dei pasti (v., per analogia con il trasporto dei dipendenti verso il loro luogo di lavoro fornito dal datore di lavoro, sentenza Fillibeck, cit., punti 29 e 30).

59 Da un lato, la Danfoss ha precisato, senza essere contraddetta dal governo danese, che i pasti di cui trattasi, che rappresentano meno dell'1% dei pasti serviti al personale, essendo il resto fornito a titolo oneroso, sono esclusivamente proposti nell'ambito di riunioni di dipendenti giunti da vari Stati quando essi si recano nella sede dell'impresa. Come detta società ha sostenuto all'udienza, l'interesse dell'impresa nel procurare pasti e bevande ai suoi dipendenti nel corso specifico di riunioni in seno all'impresa consiste nella sua capacità di organizzare tali pasti in modo razionale ed efficace, controllando con chi, dove e quando sono presi tali colazioni di lavoro.

60 Va ammesso che, per il datore di lavoro, il fatto di garantire la fornitura dei pasti ai suoi dipendenti consente, in particolare, di limitare le cause di interruzione delle riunioni. Pertanto, il fatto che soltanto il datore di lavoro possa garantire la continuità e il buon svolgimento delle riunioni può obbligarlo ad assicurare la fornitura dei pasti ai dipendenti che partecipano ad esse.

- 61 D'altro lato, come ha precisato la Danfoss all'udienza, i pasti di cui trattasi sono composti da panini imbottiti e da piatti freddi, serviti nella sala di riunione in circostanze particolari. Da tali precisazioni risulta che i dipendenti non hanno la scelta né del luogo, né dell'ora, né della natura dei pasti, in quanto è lo stesso datore di lavoro responsabile di tale scelta.
- 62 In tali circostanze particolari, la fornitura di pasti ai dipendenti da parte del datore di lavoro non mira a soddisfare esigenze private di questi ultimi ed è effettuata per scopi che non sono estranei all'impresa. Il vantaggio personale che i dipendenti ne traggono risulta soltanto come accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa.
- 63 Le specificità proprie dell'organizzazione dell'impresa costituiscono quindi un indizio del fatto che le prestazioni consistenti in pasti forniti a titolo gratuito ai dipendenti sono effettuate per scopi che non sono estranei all'impresa.
- 64 È compito tuttavia del giudice del rinvio stabilire, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte, se le specificità delle cause principali sottoposte al suo esame richiedano, tenuto conto delle esigenze delle società di cui trattasi, che il datore di lavoro provveda alla fornitura a titolo gratuito di pasti nei rapporti d'affari e al personale durante lo svolgimento di riunioni lavorative in seno a dette società.
- 65 Alla luce delle precedenti considerazioni si devono risolvere la quarta e la quinta questione dichiarando che l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che tale disposizione, da un lato, non riguarda la fornitura a titolo gratuito di pasti nelle mense d'impresa nei rapporti d'affari in occasione di riunioni che si svolgono nei locali di queste imprese, qualora da dati oggettivi — il che spetta al giudice del rinvio verificare — risulti che tali pasti sono forniti per scopi strettamente professionali.

D'altro lato, la detta disposizione riguarda in via di principio la fornitura a titolo gratuito di pasti da parte di un'impresa al suo personale nei suoi locali, a meno che — il che spetta del pari al giudice del rinvio valutare — le esigenze dell'impresa, quale quella di garantire la continuità e il buon svolgimento delle riunioni di lavoro, richiedano che la fornitura dei pasti sia fornita dal datore di lavoro.

Sulle spese

⁶⁶ Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

- 1) **L'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro applichi, successivamente all'entrata in vigore di detta direttiva, un'esclusione del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte gravante sulle spese legate ai pasti forniti gratuitamente dalle mense d'impresa nei rapporti d'affari e al personale durante riunioni lavorative, mentre, al momento di detta entrata in vigore, tale esclusione non era effettivamente applicabile alle dette spese, a causa di una prassi amministrativa che tassava le prestazioni fornite dalle mense nella misura del prezzo di costo calcolato sulla base dei costi di produzione, vale a**

dire il prezzo delle materie prime nonché i costi salariali relativi alla preparazione, e alla vendita di tali alimenti e bevande nonché all'amministrazione delle mense, in contropartita del diritto a detrazione integrale dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte.

- 2) L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che tale disposizione, da un lato, non riguarda la fornitura a titolo gratuito di pasti nelle mense di imprese nei rapporti di affari in occasione di riunioni che si svolgono nei locali di queste imprese, qualora da dati oggettivi — il che spetta al giudice del rinvio verificare — risulti che tali pasti sono forniti per scopi strettamente professionali. D'altro lato, la detta disposizione riguarda in via di principio la fornitura a titolo gratuito di pasti da parte di un'impresa al suo personale nei suoi locali, a meno che — il che spetta del pari al giudice del rinvio valutare — le esigenze dell'impresa, quale quella di garantire la continuità e il buon svolgimento delle riunioni di lavoro, richiedano che la fornitura dei pasti sia effettuata dal datore di lavoro.**

Firme