CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 31 maggio 2001 [1]

I — Oggetto del procedimento

1. Con il presente ricorso, la Commissione chiede alla Corte di dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi è venuto meno agli obblighi derivanti dall'art. 17, n. 2, lett. a), e dall'art. 18, n. 1, lett. a), 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva») [2], in quanto consente ai datori di lavoro, soggetti passivi delle imposte sulla cifra di affari, di dedurre una parte del rimborso spese, spettante ai lavoratori per l'uso del loro veicolo privato a fini di lavoro.

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

2. In base all'art. 4, n. 4, della sesta direttiva, l'espressione «in modo indipendente», che compare nella definizione di soggetto passivo, esclude dall'imposizione, tra gli altri, le persone che sono vincolate al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato.

3. L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva definisce come «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

4. L'art. 17, n. 2, primo periodo, e lett. a), così recita:

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

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 145, pag. 1.

5. L'art. 18, n. 1, primo periodo, e lett. a), stabilisce quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

a) per la deduzione di cui all'articolo 17, n. 2, lett. a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, n. 3;».

6. L'art. 18, n. 3, dispone quanto segue:

«Gli Stati membri fissano le condizioni e le modalità secondo le quali un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei numeri 1 e 2».

7. L'art. 22, n. 3, lett. a) e c), così recita:

«a) Ogni soggetto passivo deve emettere una fattura o un documento equivalente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per un altro soggetto passivo, e conservare copia di tutti i documenti emessi.

Parimenti, ogni soggetto passivo deve rilasciare una fattura per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo prima che sia stata effettuata la cessione di beni o ultimata la prestazione di servizi».

«c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura».

B — *Normativa nazionale*

8. L'art. 23 dell'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting del 12 agosto 1968 (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione del 1968 in materia di imposta sulla cifra d'affari») stabilisce:

«Fatta salva l'applicazione dell'art. 15, commi 2 e 5, della [legge del 1968 in materia di imposta sulla cifra d'affari], nei casi in cui un lavoratore subordinato utilizzi il proprio veicolo a servizio dell'impresa del suo datore di lavoro e, per tal motivo, riceva un rimborso spese, il datore di lavoro può dedurre una parte di tale rimborso nella percentuale che verrà determinata dal Ministro competente, nella misura in cui il rimborso non rientri nel reddito, così come definito dalla legge in materia di imposta sui redditi».

9. L'art. 16 dell'Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting del 30 agosto 1968 (in prosieguo: il «decreto di esecuzione del 1968 in materia di imposta sulla cifra d'affari») stabilisce:

«La percentuale in cui il rimborso spese, di cui all'art. 23 del [regolamento di esecuzione del 1968 in materia di imposta sulla cifra d'affari], può essere dedotto dal datore di lavoro, è fissata nella misura del 12% o in misura minore, in relazione a quelle spese che non hanno avuto origine sul territorio dei Paesi Bassi».

10. In base alle spiegazioni fornite dal governo olandese, la percentuale del 12%, in vigore dal 1992, corrisponde alla media dell'IVA sui vari fattori della spesa per il possesso e l'uso di veicoli.

11. Si sarebbe scelta — si sostiene — una percentuale fissa per evitare le difficoltà pratiche nell'accertamento dei valori esatti. Da un lato, si tiene conto delle spese fisse, come, ad es., per l'ordinario deprezzamento, per l'assicurazione, per la tassa di circolazione, per il deposito in garage e per la manutenzione della carrozzeria. Dall'altro lato, si tiene conto delle spese di circolazione, e, precisamente, della diminuzione di valore dovuta all'uso del veicolo e delle spese per carburante, olio, pneumatici e riparazioni.

12. Stando sempre alle spiegazioni fornite dal governo olandese, alcuni di questi fattori di spesa, peraltro, non sarebbero soggetti ad IVA: ad es., la tassa di circolazione e i premi dell'assicurazione. Le spese esenti da IVA rappresenterebbero circa il 20 — 21,5% delle spese totali collegate con un veicolo. Tale percentuale sarebbe un po' più elevata in relazione ai veicoli a diesel. Partendo da una percentuale del 20%, e applicando l'ordinaria aliquota IVA del 17,5%, si arriverebbe ad un'aliquota del 12,28%. Assumendo, invece, una percentuale del 21,5%, si arriverebbe ad un'aliquota del 12,08%. Al fine di tener conto del gran numero di veicoli diesel — che rappresentano, infatti, il 10% del parcoauto — sarebbe stata quindi fissata, forfettariamente, un'aliquota del 12%.

13. In base alla «Wet op de loonbelasting del 1964» (la legge del 1964 in materia di imposta sui redditi) e alle relative disposizioni di attuazione, il rimborso spese costituisce un elemento della retribuzione del lavoratore subordinato, nei limiti in cui esso risulti superiore a NLG 0,60 per chilometro.

14. La deduzione dell'IVA relativa al rimborso spese viene controllata sulla scorta della contabilità del datore di lavoro, il quale, in forza di una serie di disposizioni contenute nel diritto tributario generale e nella normativa in materia di imposta sui redditi, è obbligato a tenere una contabilità separata dei rimborsi spese. I relativi documenti giustificativi non hanno particolari requisiti di forma. Tuttavia, essi devono contenere informazioni sui viaggi di lavoro

intrapresi, sui luoghi in cui il lavoratore si è recato, e sulle distanze percorse (comunicazioni periodiche dei lavoratori).

III — Fase precontenziosa e procedimento

15. La Commissione ritiene che la deduzione di una parte del rimborso spese, spettante ai lavoratori per l'uso del loro veicolo a servizio del datore di lavoro, dall'IVA da questi dovuta, sia in contrasto con la sesta direttiva ed ha, pertanto, proposto contro il Regno dei Paesi Bassi un procedimento per inadempimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (ora art. 226 del Trattato CE). Alla luce della risposta del governo olandese alla lettera di messa in mora, la Commissione, in data 17 ottobre 1997, ha inviato una lettera di messa in mora integrativa. Poiché il nuovo scritto di risposta del 16 dicembre 1996 non ha eliminato le perplessità della Commissione, essa, il 22 settembre 1997, ha inviato un parere motivato al Regno dei Paesi Bassi, col quale lo ha invitato ad adottare i necessari provvedimenti entro due mesi. Con lettera del 28 novembre 1997 il governo olandese ha risposto che la normativa olandese non costituisce violazione delle disposizioni comunitarie in materia di IVA e che, pertanto, l'invito della Commissione non deve essere accolto.

16. Poiché la Commissione è rimasta ferma sulle sue posizioni, essa, con atto dell'11 settembre 1998, iscritto nel ruolo della Corte in data 14 settembre 1998, ha proposto ricorso contro il Regno dei Paesi Bassi dinanzi alla Corte. Con ordinanza del 3 maggio 1999 il presidente della Corte ha ammesso l'intervento del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord a sostegno delle domande del Regno dei Paesi Bassi.

17. La Commissione chiede che la Corte voglia:

1) dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, consentendo — in violazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), e dell'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva — ad un datore di lavoro, quale soggetto passivo d'imposta, la deduzione di una parte del rimborso spese spettante ad un lavoratore per l'uso del suo veicolo privato a fini professionali, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato;

2) condannare il Regno dei Paesi Bassi alle spese.

IV — Esame dei motivi di ricorso dedotti dalla Commissione

18. Mentre il primo motivo di ricorso riguarda l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva e, quindi, i presupposti per il sorgere del diritto a deduzione, il secondo motivo di ricorso ha per oggetto l'art. 18, n. 1, della sesta direttiva e, quindi, i presupposti per l'esercizio del diritto a deduzione.

A — *Primo motivo di ricorso: violazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva*

Argomenti delle parti e dell'interveniente

19. La Commissione prende le mosse dalla considerazione di principio che il sistema delle deduzioni operi solo in relazione a cessioni o prestazioni effettuate da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo. Ciò risulterebbe anche chiaramente dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

La previsione dell'art. 23 del regolamento di esecuzione del 1968 in materia di imposta sulla cifra d'affari non sarebbe compatibile con tale sistema, poiché le cessioni e le prestazioni ivi contemplate non avrebbero luogo né per scopi imprenditoriali né nei confronti di un imprenditore, bensì avrebbero come destinatario un consumatore finale, segnatamente il lavoratore quale titolare di un veicolo, che egli utilizza anche, o addirittura principalmente, per scopi privati.

Conseguentemente, la percentuale deducibile del rimborso spese non sarebbe una imposta su una operazione tra soggetti passivi, bensì corrisponderebbe all'IVA su prestazioni e cessioni destinate ad un consumatore finale.

20. Il governo olandese giustifica la possibilità di effettuare la deduzione in parola con la motivazione che il sistema dell'IVA avrebbe per obiettivo lo sgravio di ogni soggetto passivo, al fine di assicurare che tutte le attività economiche vengano tassate in modo del tutto neutrale, indipendentemente dal loro scopo e dai loro risultati [3].

Nel caso di specie, il rimborso delle spese sostenute dal lavoratore per il veicolo si riferirebbe esclusivamente ad operazioni che sono rivolte a vantaggio del datore di lavoro e che, pertanto, gravano sul prezzo finale del prodotto o della prestazione. Per questo motivo dovrebbe essere possibile dedurre la corrispondente quota dell'IVA.

3 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19).

Se non fosse consentita alcuna deduzione, si perverrebbe ad una doppia imposizione: una prima volta, con l'IVA pagata dal lavoratore per le spese del veicolo e, una seconda volta, con l'IVA sul prezzo finale, sul quale tali spese ricadrebbero. Ciò contrasterebbe con il principio della neutralità dell'imposta, del divieto di doppia imposizione e della imposizione esclusivamente a carico del consumatore finale.

21. La Commissione richiama, a questo proposito, il chiaro ed univoco disposto dell'art. 17 della sesta direttiva. Del resto — sostiene la Commissione — il diritto tributario pretenderebbe sempre una chiara determinazione del suo ambito di applicazione e delle sue varie disposizioni, poiché, altrimenti, si giungerebbe ad una sua applicazione non omogenea negli Stati membri.

Inoltre la Commissione invoca, a sostegno dei suoi argomenti, la sentenza della causa Intiem [4], nella quale la Corte ha ammesso la deducibilità — prevista da una normativa nazionale — dell'IVA, addebitata all'imprenditore, dall'IVA da lui dovuta. A tal proposito la Commissione indica tre differenze essenziali tra la disciplina olandese in esame, e quelli che, secondo la sua opinione, sono i presupposti essenziali ai quali la Corte ha subordinato la compatibilità con la sesta direttiva di una disposizione nazionale in materia di deducibilità. Così, in primo luogo, nella fattispecie in esame non vi sarebbe alcun accordo tra il datore di lavoro, soggetto passivo, ed un altro soggetto passivo, avente ad oggetto la cessione al lavoratore per conto del datore di lavoro, soggetto passivo; pertanto, nemmeno in senso giuridico avrebbe luogo una cessione al datore di lavoro. In secondo luogo, le cessioni effettuate al lavoratore non sarebbero destinate esclusivamente al servizio dell'impresa. In terzo luogo, i beni non verrebbero fatturati, da parte del cedente, soggetto passivo, direttamente a carico del datore di lavoro, soggetto passivo. Per contro, il diritto a deduzione non sarebbe subordinato al fatto che l'oggetto sia stato materialmente consegnato al datore di lavoro [5].

22. Il governo olandese, al contrario, vede nella sentenza della causa Intiem una conferma alla scelta di dare la precedenza, nell'interpretare l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, alla realtà economica: decisivo sarebbe, infatti, l'utilizzo del veicolo privato del lavoratore per gli scopi imprenditoriali del datore di lavoro. Altrimenti situazioni identiche dal punto di vista economico verrebbero trattate in modo diverso, cosa che contrasterebbe con la giurisprudenza della Corte [6] e condurrebbe a distorsioni della concorrenza tra le imprese.

23. La Commissione, al riguardo, replica che le situazioni, nel caso in esame e nella causa Intiem, pur essendo simili dal punto di vista economico, tuttavia devono essere tenute distinte dal punto di vista del diritto

4 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86, Intiem (Racc. pag. 1471, punto 16).

5 — Sentenza Intiem (citata alla nota 4), punto 14.

6 — Sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229).

tributario. Peraltro, a parere della Commissione, il diritto tributario, in linea generale, dovrebbe trovare un equilibrio tra valutazioni di equità, da una parte, e la efficienza del sistema fiscale, dall'altra, come pure dovrebbe contemplare misure di tutela contro gli abusi.

24. Il governo del Regno Unito, in qualità d'interveniente a sostegno del governo olandese, segnala come il presente procedimento riguardi propriamente il diritto del datore di lavoro, soggetto passivo, di dedurre la quota dell'IVA di quelle spese che sorgono allorché il lavoratore agisce nell'ambito dell'attività economica dell'impresa del datore di lavoro. Questo sarebbe il caso, ad es., delle spese di vitto e alloggio come pure delle spese di taxi sostenute in occasione di una trasferta per motivi di lavoro, o dell'acquisto di un utensile da parte di un lavoratore.

In base all'opinione del governo del Regno Unito, ci si dovrebbe attenere alla realtà economica: in concreto, infatti, l'impresa riceve il carburante tramite il suo lavoratore, il quale, da parte sua, agisce per l'impresa, senza che abbia alcun rilievo la proprietà del veicolo utilizzato.

Quanto alla fatturazione delle spese direttamente al lavoratore, soggetto passivo, il governo britannico richiama la prassi, diffusa nel Regno Unito, dell'indennità chilometrica di spostamento per i lavoratori. Tale prassi sarebbe legittima in quanto eviterebbe alle imprese di controllare e conservare numerose fatture. Ogni altra soluzione comporterebbe una distorsione della concorrenza, penalizzando quelle imprese che — magari a causa delle loro limitate dimensioni — non potrebbero concludere accordi per la cessione di carburante con altri soggetti passivi.

25. A ciò ribatte la Commissione con l'argomento che, nel caso in esame, i lavoratori acquistano il carburante in nome proprio ed a proprie spese. L'incapacità o l'impossibilità di concludere accordi per la cessione di carburante non avrebbe nessun rilievo né sul disposto dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, né sulla violazione della stessa da parte della normativa nazionale in parola.

Infine, la Commissione respinge la tesi del governo del Regno Unito secondo la quale l'esclusione di ogni rimborso spese porterebbe a dover considerare come ceduto ad un consumatore finale perfino quel carburante col quale i lavoratori riforniscono veicoli assolutamente inidonei ad un utilizzo privato.

26. Conclusivamente, la Commissione si oppone sia alla tesi del governo del Regno Unito sia a quella del governo dei Paesi Bassi evidenziando come entrambe queste tesi sfocerebbero in una interpretazione contra legem dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva.

Valutazione

27. Per la soluzione del presente problema giuridico conviene, prima di tutto, ricordare alcuni principi del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

28. A tal proposito, va messo in rilievo il principio della neutralità dell'imposta — principio al quale hanno fatto cenno tutte le parti. Tale principio comporta, in primo luogo, che l'imposizione fiscale sia indifferente al numero di passaggi intervenuti nel processo economico. Un secondo elemento di tale principio consiste nella regola per la quale l'imposta deve gravare sul consumatore finale.

29. La disciplina olandese rispetta il principio della neutralità dell'imposta, in quanto non è il lavoratore stesso ad essere autorizzato ad operare la deduzione, benché egli debba sopportare in un primo momento le spese, compresa l'IVA.

30. Né si verifica, in base al sistema olandese, una imposizione fiscale all'interno della catena degli imprenditori.

31. Rimane ora da chiedersi se tale catena venga interrotta dall'intervento del lavoratore, e se — in caso di risposta positiva a tale domanda — sia ugualmente possibile ammettere la deduzione.

32. Sul punto la Commissione, ragionando a contrario, giunge correttamente alla conclusione, di validità generale, secondo la quale la «tassa non è più detraibile quando è terminata la serie dei negozi» [7].

33. Ma ad una siffatta conclusione si giunge proprio nelle fattispecie soggette alla normativa olandese. Tale normativa trova, infatti, applicazione, allorché il lavoratore, che utilizza il suo veicolo a servizio dell'impresa, agisce in nome e per conto proprio, quindi non in nome e per conto del datore di lavoro, cioè del soggetto passivo.

34. Pur tuttavia, la normativa olandese potrebbe essere ammissibile, qualora essa si fondasse su una fictio, in base alla quale, in questi casi, il lavoratore venisse considerato come un imprenditore, e qualora anche la sesta direttiva, nei medesimi casi, considerasse, in base ad una analoga fictio, il lavoratore come un imprenditore. Senonché una siffatta previsione — del tipo di quella adottata all'art. 28 bis, n. 4, della sesta direttiva per la cessione a titolo occasionale di un mezzo di trasporto nuovo — manca nella sesta direttiva.

7 — Sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Staatssecretaris van Financïen/Hong-Kong Trade (Racc. pag. I-1277, punto 9).

35. Ma, a parte ciò, anche la circostanza che il lavoratore riceva, da parte sua, le prestazioni di servizi o le cessioni di beni con l'intenzione di utilizzarle, almeno in parte, per scopi dell'impresa, vale a dire a servizio del datore di lavoro, soggetto passivo, non risulta decisiva in base alla sesta direttiva. Vero è che il sistema dell'IVA poggia sul principio che non tocca al terzo, fornitore, sopportare il peso dell'imposta, bensì a colui che soddisfa il proprio bisogno, vale a dire al consumatore finale; tuttavia, tale — generale — principio può venire in rilievo solo nei limiti in cui esso trovi accoglimento positivo nella normativa comunitaria. Ma che tale principio non risulti integralmente realizzato nella normativa comunitaria, lo dimostra, ad es., la posizione giuridica dei cosiddetti imprenditori a titolo occasionale, i quali — benché terzi fornitori — non sono soggetti passivi.

36. In relazione al paventato rischio di una doppia imposizione, occorre rilevare che il sistema dell'imposta sul valore aggiunto mira senz'altro ad evitarla, come il governo olandese esattamente sottolinea. Tuttavia, ciò non significa che la sesta direttiva non ammetta, in determinati casi, la doppia imposizione. L'IVA non deducibile si trasforma, allora, in un fattore di costo.

37. In linea generale, il fatto che l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione non sia stato ancora raggiunto [8] dimostra, in ogni caso, solo che il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è il «risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali» [9], e che è stato raggiunta un'armonizzazione «ancora solo parziale» [10].

38. Per una completa eliminazione della doppia imposizione risulta, dunque, necessario — come pure in altri casi [11] — l'intervento del legislatore comunitario. Ma, fino a quel momento, il disposto dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, deve essere applicato nella sua formulazione attualmente in vigore, vale a dire anche con la possibilità di dar luogo ad una doppia imposizione [12].

39. La normativa comunitaria attualmente in vigore non permette, dunque, alcuna possibilità di operare la deduzione, così come prevista dalla disciplina olandese. Per completezza è, tuttavia, opportuno segnalare che sussiste la possibilità, sul piano fiscale, di realizzare l'operazione in forme diverse, che renderebbero possibile la deduzione: ad es., l'acquisto in nome e per conto del datore di lavoro.

8 — Sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (Racc. pag. I-4081, punto 23).

9 — Sentenza ORO Amsterdam Beheer en Concerto (citata alla nota 8), punto 21.

10 — Sentenza ORO Amsterdam Beheer en Concerto (citata alla nota 8), punto 22.

11 — V., ad es., l'introduzione dell'art. 26 bis (regime particolare, fra gli altri, per i beni di occasione). Sulla necessità di evitare la doppia imposizione, vedi il preambolo della direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE — Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (GU L 60, pag. 16).

12 — V. sentenza ORO Amsterdam Beheer en Concerto (citata alla nota 8), punto 24.

Sul punto conviene riprendere in esame la più volte menzionata sentenza nella causa Intiem e richiamare i tre criteri messi in rilievo dalla Commissione, in base ai quali è consentito al datore di lavoro, in quanto soggetto passivo, operare la deduzione [13].

40. Se si confronta ora la normativa olandese in esame con i criteri sviluppati dalla giurisprudenza, emerge quanto segue: in primo luogo, la deduzione viene consentita pur in assenza di un accordo tra il datore di lavoro ed il fornitore, soggetto passivo. Del pari, le cessioni non avvengono per conto del datore di lavoro. Inoltre, i dati forniti dal governo olandese comprovano che i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore non vengono utilizzati esclusivamente per gli scopi dell'impresa; anzi, essi servono anche per scopi privati. Infine, in base alla disciplina olandese, non costituisce un presupposto della deduzione nemmeno il fatto che il datore di lavoro riceva una fattura, con la quale gli venga addebitata l'IVA.

41. Per finire, occorre ancora affrontare la tesi del governo olandese, fondata sulla sentenza nella causa Madgett e Baldwin, secondo la quale, nell'interpretare l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, si dovrebbe dare la precedenza alla realtà economica rispetto al disposto letterale della norma.

A tal proposito, si deve in primo luogo osservare che la Corte nella citata sentenza ha sì adottato una interpretazione difforme dal disposto letterale, ma che, in quella causa, si discuteva dell'inquadramento di un soggetto passivo all'interno di una categoria professionale e dell'applicazione del regime particolare valido per tale categoria professionale. Nell'attuale procedimento, invece, non si discute della «qualifica formale dell'operatore economico» [14], giacché non sussiste alcun dubbio che i lavoratori non siano imprenditori, soggetti passivi.

42. Inoltre, sempre a tal proposito, occorre porre come fondamentale punto fermo il fatto che una interpretazione letterale dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva è conforme ad una interpretazione storica di esso, fondata sulla sua genesi. Originariamente, infatti, né nell'art. 11 della seconda direttiva — antesignano dell'attuale art. 17 della sesta direttiva —, né nella proposta della Commissione relativa al successivo art. 17, n. 2, della sesta direttiva, si faceva espresso riferimento ad «un altro imprenditore».

43. Senonché, come la Corte ha riconosciuto nella sentenza nella causa Genius Holding, il Consiglio, nel formulare l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, si è discostato tanto dalla versione dell'art. 11, n. 1, lett. a), della seconda direttiva, quanto dalla versione dell'art. 17, n. 2, lett. a), proposta dalla Commissione [15].

13 — V., sul punto, le osservazioni di cui al paragrafo 21.

14 — Sentenza Madgett e Baldwin (citata alla nota 6), punto 21.

15 — Sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227, punto 12).

44. Il Consiglio si è discostato dalla proposta della Commissione, in particolare, lì dove esso ha stabilito che le merci sono o saranno fornite e i servizi sono o saranno prestati «da un altro soggetto passivo».

45. Infine, che l'art. 17 della sesta direttiva non possa essere interpretato contro il suo tenore letterale, emerge anche dalla relativa giurisprudenza della Corte [16].

46. Da tutto ciò risulta che la normativa olandese riguardante la deduzione di una parte del rimborso spese è in contrasto con l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva. Pertanto, il primo motivo di ricorso della Commissione è fondato.

B — *Secondo motivo di ricorso: violazione dell'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva*

Argomenti delle parti e dell'interveniente

47. A parere della Commissione, la legislazione nazionale è in contrasto con l'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva in quanto, mentre la citata norma subordina l'esercizio del diritto a deduzione al possesso di una fattura, redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della sesta direttiva — vale a dire di una fattura che sia stata emessa ad un soggetto passivo da un soggetto passivo — ciò non è, invece, previsto nel sistema olandese.

La Commissione segnala, inoltre, il pericolo di abusi che potrebbe sorgere dalle peculiarità del sistema olandese.

48. Il governo olandese respinge questa critica, in particolare sostenendo che la soglia massima della indennità di spostamento costituirebbe una tutela contro gli abusi. Inoltre, il governo olandese sostiene che il rinvio operato dall'art. 18, n. 1, lett. a), all'art. 22, n. 3, della sesta direttiva, non implicherebbe che la fattura debba essere emessa ad un soggetto passivo da un soggetto passivo. Dall'art. 22, n. 3, lett. c), emergerebbe, anzi, che altri documenti possano valere come fattura, al fine di documentare che è stata effettivamente sostenuta una spesa economica per gli scopi dell'impresa.

Inoltre, il governo olandese sottolinea come la fattura avrebbe una funzione meramente probatoria. Il diritto a dedurre l'imposta pagata a monte sussisterebbe anche qualora non ci fosse alcuna fattura. Tant'è che

16 — Sentenza 18 giugno 1998, causa C-43/96, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3903, punto 16), relativa alla interpretazione dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

l'art. 18, n. 3, della sesta direttiva consentirebbe agli Stati membri di fissare le condizioni alle quali «un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei numeri 1 e 2».

Nell'ordinamento olandese, per esempio in base alle disposizioni in materia di contabilità dei datori di lavoro, sarebbero disponibili mezzi alternativi di prova. Gli obblighi di contabilità del soggetto passivo offrirebbero una sufficiente garanzia contro gli abusi.

Sostiene, infine, il governo olandese, che lo scopo della sesta direttiva prevarrebbe su una disposizione con la quale vengono fissati meri presupposti formali — soluzione per la quale deporrebbe pure il principio di proporzionalità.

49. Il governo del Regno Unito sostiene che l'art. 18, n. 3, della sesta direttiva consentirebbe agli Stati membri di fissare le condizioni alle quali è possibile operare una deduzione pur in assenza di una fattura [17].

17 — Su tale tesi del governo del Regno Unito, v. paragrafo 24.

Valutazione

50. Come la Commissione esattamente rileva, una violazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva implica pure un contrasto con l'art. 18, n. 1, lett. a). Poiché, infatti, le parti non sono due soggetti passivi, bensì il datore di lavoro e il suo dipendente, non può esistere nemmeno una fattura nel senso dell'art. 22, n. 3.

51. Quanto ai possibili mezzi di prova, si deve osservare che, se pur l'art. 22, n. 3, lett. c), consente di stabilire i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura, tuttavia con ciò s'intende pur sempre un documento nel senso dell'art. 22, n. 3, lett. a), vale a dire un documento che interviene al posto della fattura e che viene emesso da un soggetto passivo per le cessioni effettuate ad un altro soggetto passivo. Ora, invece, la disciplina olandese non fa riferimento ad un documento con tali requisiti.

52. Quanto al richiamo, da parte del governo olandese, all'art. 18, n. 3, della sesta direttiva, si deve osservare che esso non è pertinente, in quanto la suddetta disposizione concerne l'esercizio del diritto a deduzione. Ma le modalità di esercizio del diritto sono irrilevanti allorché un tale

diritto non sia nemmeno sorto. Gli Stati membri, infatti, attraverso la fissazione delle «condizioni e modalità», di cui all'art. 18, n. 3, della sesta direttiva, non possono modificare i presupposti per il sorgere del diritto a deduzione.

53. Pertanto, anche il secondo motivo di ricorso della Commissione è fondato.

V — Sulle spese

54. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese, se ne è stata fatta domanda. Poiché il Regno dei Paesi Bassi è rimasto soccombente, dev'essere condannato alle spese. In base all'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura, gli Stati membri, intervenuti nella causa, sopportano le proprie spese. Pertanto il Regno Unito sopporterà le proprie spese.

VI — Conclusione

55. In forza di quanto sopra esposto, propongo alla Corte di dichiarare che:

1. Il Regno dei Paesi Bassi, avendo previsto, in violazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), e dell'art. 18, n. 1, lett. a), 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, la possibilità, per un datore di lavoro, quale soggetto passivo, di dedurre una parte del rimborso spese concesso ad un lavoratore per l'uso del proprio veicolo privato a fini di lavoro, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato.

2. Il Regno dei Paesi Bassi è condannato alle spese.

3. Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sopporterà le proprie spese.