CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE M. JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

presentate l'8 ottobre 1987 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. I — La terza sezione dello Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 11, n. 1, lett. a), e n. 4, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228 [1],« in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto », e dell'art. 17, n. 2, lett. a), e n. 6, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 [2], n. 77/388, 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.

2. La questione pregiudiziale è stata sollevata nell'ambito di una controversia fra la società Leesportefeuille « Intiem » e il fisco olandese.

3. Detta società gestisce una raccolta circolante di riviste che vengono consegnate in prestito ai clienti a domicilio da un certo numero di fattorini. Poiché questi si servono della loro autovettura per la distribuzione delle riviste, l'Intiem versa loro un'indennità a fronte delle spese di spostamento mediante l'auto.

4. Questa indennità non ha alcuna relazione con la benzina consumata dai fattorini nell'ambito del lavoro di distribuzione. Per quanto riguarda detta benzina si applica il seguente sistema: prima di iniziare il lavoro i dipendenti fanno riempire a loro spese il serbatoio dell'autovettura; alla fine di ogni giornata lavorativa, la società fa effettuare dai fattorini, a sue spese, il rifornimento di benzina presso un distributore situato di fronte alla sua sede. La società che gestisce il distributore fattura poi alla ricorrente la benzina fornita ai fattorini per conto della stessa.

5. La controversia è nata quando l'Intiem ha ricevuto un avviso di accertamento rettificativo dell'imposta sull'entrata (« IVA »); infatti il fisco olandese non ammette che la società detragga interamente l'imposta fatturatale per la benzina fornita ai suoi dipendenti.

6. Invero, ai termini della normativa olandese — si tratta del combinato disposto dell'art. 23 dell' Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting del 1968 (decreto di attuazione della legge del 1968 relativa all'imposta sull'entrata) e dell'art. 16 del « Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting » del 1968 (decreto ministeriale di attuazione della legge del 1968) — l'impresa può detrarre dall'imposta di cui è debitrice una certa percentuale —, stabilita dal ministro competente — dell'indennità che versa ai dipendenti per l'uso delle autovetture di loro proprietà al servizio dell'impresa.

7. In seguito all'opposizione dell'« Intiem », l'ispettore delle imposte teneva fermo il

* Traduzione dal portoghese.
1 — GU 71 del 14. 4. 1967, pag. 1303.
2 — GU L 145 del 13. 6. 1977, pag. 1.

provvedimento impugnato, motivando che dette disposizioni si dovevano applicare tanto alle indennità versate ai dipendenti quanto alle somme pagate per la benzina consumata dagli stessi.

8. Il Gerechtshof di Amsterdam, adito dall'« Intiem », accoglieva la tesi dell'Ispettore, considerando che la benzina veniva fornita ai dipendenti e non alla società e che quest'ultima non poteva pertanto detrarre l'IVA gravante su dette forniture.

9. L'Intiem, ritenendo che la benzina consumata dai dipendenti fosse fornita all'impresa nell'ambito delle attività della stessa e che si dovessero pertanto applicare gli artt. 3, n. 1, lett. a), e 15, n. 1, della legge del 1968, che le conferivano il diritto di detrarre interamente l'IVA fatturata per detta benzina, ricorreva in cassazione dinanzi allo Hoge Raad. Questa Corte suprema riteneva necessario, per dirimere la controversia, chiedere alla Corte di Giustizia di interpretare le disposizioni di diritto comunitario che ho menzionato all'inizio delle presenti conclusioni.

10. La Commissione, il governo olandese e il governo della Repubblica federale di Germania hanno presentato, a norma dell'art. 20 del protocollo sullo statuto (CEE) della Corte di Giustizia, osservazioni scritte che sono riassunte nella relazione d'udienza.

11. II — Come emerge da quanto sopra esposto, l'analisi del meccanismo delle detrazioni stabilite nell'ambito del sistema dell'IVA è al centro del problema sollevato dal giudice a quo.

12. Il principio della detrazione dell'imposta pagata a monte è un elemento fondamentale del sistema comune dell'IVA: in ogni fase del circuito di produzione e di commercio (compreso ciascun passaggio della frontiera del paese del consumo), il soggetto passivo versa al fisco l'imposta dovuta sulle sue vendite previa detrazione dell'imposta pagata nella fase precedente dai suoi fornitori.

13. Questo sistema consente di concretizzare sul piano pratico la nozione d'imposta sul valore aggiunto, definita nell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/227, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari [3], come un'« imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione ».

14. La detrazione dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo mira, come la Corte ha ricordato recentemente nella sentenza Rompelman [4], « ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche ». Ai termini delle stessa sentenza il « sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA ».

15. Il sistema della detrazione è stato disciplinato in termini identici nella seconda e nella sesta direttiva, citate nella sentenza dello Hoge Raad, e l'art. 17 della sesta di-

3 — GU 71 del 14. 4. 1967, pag. 1301.

4 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman/ministro delle finanze, Racc. 1985, pag. 655, a pag. 664, punto 19 della motivazione.

rettiva ha semplicemente precisato e sviluppato i principi già stabiliti dall'art. 11 della seconda direttiva.

16. Pertanto la mia analisi può, ad ogni buon fine, vertere essenzialmente sulle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, che del resto, dalla data della sua entrata in vigore, ha sostituito la seconda direttiva.

17. L'art. 17 della sesta direttiva così recita nei nn. 2, lett. da a) a c), e 6:

« 2) 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;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. a), e dell'art. 6, paragrafo 3.

(...)

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 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. »

18. Questa disposizione mi consente di scomporre il sistema delle detrazioni come segue: il soggetto passivo dell'IVA può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta: a) per le merci fornite e per i servizi prestati da un altro soggetto passivo, b) per le merci importate (in base all'art. 2, n. 2, della sesta direttiva le importazioni sono soggette all'IVA) e c) per le merci fornite e per i servizi prestati a lui stesso.

19. Il principio generale secondo cui l'imposta può essere detratta soltanto « nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta », vale a dire nell'ambito dell'attività economica dell'impresa, implica:

a) la detrazione integrale dell'imposta garante su beni o su servizi che soddisfano completamente detto presupposto generale;

b) l'applicazione di un sistema di detrazione proporzionale per i beni ed i servizi usati sia per operazioni che danno diritto alla detrazione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto (art. 17, n. 5), in conformità ai sistemi adottati da ciascun Stato membro secondo le modalità stabilite dai vari commi dell'art. 17, n. 5;

c) l'esclusione del diritto di detrazione per le spese che, sebbene effettuate nell'ambito del normale funzionamento dell'impresa, devono considerarsi destinate a soddisfare esigenze private.

In mancanza di accordo nell'ambito del Consiglio, la sesta direttiva non ha stabilito l'elenco comunitario delle esclusioni: essa si limita a menzionare, in termini generali, nell'art. 17, n. 6, le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza e a prescrivere la stesura di detto elenco entro un periodo transitorio di quattro anni.

Nel frattempo, l'art. 17, n. 6, consente agli Stati membri di mantenere in vigore le esclusioni contemplate dalla loro normativa nazionale (clausola di « standstill »), senza però stabilirne altre.

20. III — Mi sembra che, con la questione sottoposta alla Corte, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi intenda far accertare se, ai fini della detrazione integrale dell'IVA in forza dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, si debba considerare bene fornito al soggetto passivo la benzina fornita direttamente ai suoi dipendenti perché questi la usino nella loro autovettura al servizio dell'impresa e nell'ambito dell'attività di quest'ultima, dato che le relative fatture sono pagate direttamente al fornitore dal datore di lavoro.

21. A mio avviso, questa questione va senz'altro risolta in senso affermativo.

22. Qualora la benzina venga usata a scopi esclusivamente lavorativi nell'ambito dell'attività dell'impresa (« ai fini di sue operazioni soggette ad imposta ») e venga da questa pagata al fornitore contro il rilascio di fatture emesse ai sensi dell'art. 22, n. 3, la detrazione dev'essere autorizzata per evitare che lo stesso imponibile sia colpito due volte dalla stessa imposta, nella misura del residuo dell'IVA integrato in uno degli elementi di costo dell'impresa (la benzina usata).

23. Il fatto che la benzina sia versata direttamente nel serbatoio delle autovetture dei dipendenti che la consumano per conto dell'impresa non modifica affatto la realtà giuridica ed economica dell'operazione.

24. Infatti, la cessione è effettuata per l'esecuzione di un contratto stipulato fra due soggetti passivi — che agiscono l'uno come acquirente, l'altro come venditore — e che produce effetti giuridici nei loro rapporti. Questo contratto ha determinato il trasferimento all'impresa acquirente del « potere di disporre di un bene materiale come proprietario », considerato dall'art. 5, n. 1, della sesta direttiva l'elemento che definisce la « cessione di un bene » ai fini della delimitazione della sfera di applicazione dell'IVA (art. 2, n. 1). È questo trasferimento del *potere giuridico* di disposizione (e non l'*operazione materiale* di cessione) che costituisce la base della nozione « operazione imponibile » e il punto essenziale sul quale si basa il mio giudizio.

25. Le modalità dell'uso del bene nell'ambito dell'attività dell'impresa rientrano, del canto loro, o nel potere di organizzazione proprio dell'imprenditore o in un altro contratto (contratto di lavoro) stipulato fra l'imprenditore e i suoi dipendenti. In ogni caso, poiché la benzina costituisce un *input* dell'impresa, la sua consegna ai dipendenti affinché la usino nella loro autovettura, al servizio dell'impresa, non costituisce una « cessione di beni » ai sensi degli artt. 2, n. 1, e 5, n. 1, della sesta direttiva; pertanto, non è logico pensare che possa nuovamente

applicarsi l'IVA, con l'eventuale detrazione, totale o parziale, dell'importo corrispondente, tanto più che non si tratta di un trasferimento « fra soggetti passivi ».

26. Dal punto di vista economico, la benzina fatturata alla Intiem e che questa deve pagare costituisce un elemento del suo costo di produzione, gravato in quanto tale dall'IVA che l'ha colpito nella fase precedente.

27. La situazione giuridica ed economica è essenzialmente la stessa sia che l'imprenditore riceva la merce (benzina) direttamente, sia che incarichi di prelevarla un dipendente con un autocarro carico di fusti o un'autobotte dell'impresa, sia che si avvalga di un'impresa di trasporto o che (in forza di un accordo con la ditta che fornisce la merce) faccia rifornire direttamente le autovetture dei dipendenti che useranno la benzina.

28. Non si comprende perché si debba ritenere che sussista una distorsione del sistema dell'IVA per il fatto, ad esempio, che talune imprese di distribuzione di libri dispongono, a differenza di altre, di autobotti o di depositi di benzina.

29. Naturalmente, è essenziale accertarsi che la benzina sia usata esclusivamente per scopi lavorativi e non per soddisfare anche le esigenze private dei dipendenti, nel qual caso si dovrebbero applicare le disposizioni relative alla detrazione proporzionale con una percentuale massima.

30. Orbene, a questo proposito, la ricorrente nella causa pendente dinanzi allo Hoge Raad assume che il sistema da essa usato in base ai contratti stipulati con i suoi dipendenti e con il fornitore di benzina (sistema che ho sopra descritto) è idoneo a garantire che l'integrale detrazione dell'imposta incorporata nel prezzo corrispondente riguardi soltanto la benzina usata per gli spostamenti effettuati nell'ambito dell'attività di distribuzione.

31. Questa tesi è plausibile, dato il sistema di controllo applicato.

32. In ogni caso, si tratta di una semplice questione di fatto che dev'essere valutata dai giudici competenti in base ai mezzi di prova consentiti dalle leggi di ciascun Stato membro, nell'ambito della sesta direttiva. La possibilità di abusi esiste, del resto, anche qualora i fattorini usino le autovetture dell'impresa con la benzina da questa fornita; infatti, in mancanza di un controllo efficace, le autovetture potrebbero essere usate per scopi privati all'insaputa dell'imprenditore.

33. Diverso è il caso delle indennità versate dall'impresa ai dipendenti per l'uso della loro autovettura personale nell'ambito dell'attività lavorativa. Poiché dette autovetture possono essere usate tanto per lavoro quanto per fini privati, la legge olandese stabilisce — come peraltro contemplato dalla direttiva — un limite forfettario per la detrazione.

34. La stessa disciplina dovrebbe valere per la benzina consegnata ai dipendenti e pagata dalla società qualora risultasse che anch'essa era usata, ordinariamente, per scopi non lavorativi.

35. IV — Dispongo pertanto di elementi sufficienti per suggerirvi di risolvere come segue la questione sollevata dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi:

« Qualora le forniture siano fatturate all'acquirente a norma degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta direttiva e il bene di cui trattasi sia usato esclusivamente, nell'ambito dell'attività dell'impresa, ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, la cessione di un bene effettuata da un soggetto passivo direttamente ai dipendenti di un altro soggetto passivo, per l'esecuzione di un contratto stipulato fra i due, conferisce a quest'ultimo soggetto passivo il diritto di detrarre integralmente l'IVA a norma dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, anche se il bene è destinato ad essere consumato nelle autovetture appartenenti a detti dipendenti. »