

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-342/87 *

I — Gli antecedenti e il procedimento

A — *La causa principale*

Il soggetto fiscale Genius Holding BV (denominato all'epoca degli antecedenti « Genius BV ») svolge attività di montaggio e di lavorazione industriale. Per l'esecuzione delle ordinazioni ottenute esso si avvale di regola di subcontraenti.

Per il periodo 1° luglio — 31 dicembre 1982 alla Genius Holding veniva inviato un avviso di accertamento rettificativo relativo all'imposta sulla cifra d'affari per 79 833 HFL, come imposta semplice non maggiorata. L'avviso riguardava l'imposta sulla cifra d'affari addebitata in fattura alla Genicon Montage BV da due subcontraenti, la Vissers Pijpleiding en Montage BV e la Montagebedrijf J. van Mierlo. Gli importi figuranti nelle fatture riguardavano lavori pattuiti anteriormente al 1° luglio 1982.

Poiché l'opposizione avverso detto accertamento rettificativo veniva respinta con provvedimento dell'ispettore, la Genius Holding BV proponeva ricorso dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam. Dato che questo organo giurisdizionale confermava il provvedimento dell'ispettore, la ricorrente proponeva ricorso in cassazione dinanzi allo Hoge Raad, il quale, ritenendo che il ricorso sollevasse questioni la cui soluzione richiede l'interpretazione del combinato disposto dell'art. 17, n. 2, prima frase e lett. a), dell'art. 18, n. 1,

dell'art. 21, n. 1, e dell'art. 22, nn. 3 e 8, della sesta direttiva IVA, ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- « 1) Se il diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva comprenda l'imposizione esclusivamente dovuta a causa dell'essere stata indicata in fattura.
- 2) In caso affermativo, se la direttiva consenta agli Stati membri di escludere — in generale o in casi particolari — mediante prescrizioni relative alla fattura, il diritto di detrarre detta imposizione ».

B — *La fase scritta del procedimento*

1. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi, dinanzi al quale pende la causa principale, rileva che la pronuncia che esso deve emettere dipende dall'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva.

La sentenza di rinvio, emessa il 28 ottobre 1987, è stata registrata nella cancelleria della Corte il 4 novembre 1987.

2. Conformemente all'art. 20 del protocollo sullo statuto (CEE) della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte: il 1° febbraio 1988 il soggetto fiscale Genius

* Lingua processuale: l'olandese.

Holding BV; il 2 febbraio 1988 il governo olandese, rappresentato dal sig. J. Heine-mann, segretario generale f. f. presso il ministero degli affari esteri; il 5 febbraio 1988 la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. Johannes Fons Buhl, membro del servizio giuridico, in qualità d'agente, assistito dall'avv. Marten Mees, del foro dell'Aia; il 12 febbraio 1988, il governo della Repubblica federale di Germania, rappresentato dai sigg. Martin Seidel e Hans-Joachim Horn, agenti del governo della Repubblica federale di Germania dinanzi alla Corte; il 18 febbraio 1988 il governo spagnolo, rappresentato dai sigg. Javier Conde de Saro e Rafael Garcia-Valdecasas Fernández, in qualità di agenti.

L'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva stabilisce che per esercitare il diritto di detrazione il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3.

L'art. 22, n. 3, prescrive ad ogni soggetto passivo l'obbligo di 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 di conservare copia di tutti i documenti emessi [lett. a)].

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

A tenore dello stesso articolo, ogni soggetto passivo deve del pari 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. Inoltre la fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione [lett. b)]. Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura [lett. c)].

II — La normativa pertinente

A — *La normativa comunitaria*

L'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva dispone che, 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:

L'art. 22, n. 8, dispone che, fatte salve le disposizioni che devono essere adottate dal Consiglio ai sensi dell'art. 17, n. 4, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

« 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 ».

L'art. 21, n. 1, dispone che l'imposta sul valore aggiunto è dovuta, in regime interno:

- dai soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile diversa da quelle previste dall'art. 9, n. 2, lett. e), eseguite da un soggetto passivo residente all'estero. Quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile. Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta [n. 1, lett. a)];

- dal destinatario di un servizio di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), prestato da un soggetto passivo residente all'estero; tuttavia gli Stati membri possono stabilire che il prestatore è tenuto in solido al pagamento dell'imposta [n. 1, lett. b)];

- da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci [n. 1, lett. c)].

rentemente denominata la *Wet Ketenaansprakelijkheid* (legge sulla responsabilità a catena). Questa legge contiene, fra l'altro, taluni emendamenti della *Wet op de omzetbelasting* del 1968 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari del 1968; in prosieguo: la « legge »). L'art. IX della legge sulla responsabilità a catena stabilisce che per un anno dalla sua entrata in vigore la legge non si applica alle imprese edili né ai subcontraenti che abbiano stipulato un contratto prima di detta data.

La circolare del segretario di stato per le finanze 25 giugno 1982, n. 282-9690, parte 1, dispone che per il momento la legge sulla responsabilità a catena resta interamente disapplicata per quanto riguarda l'imposta sulla cifra d'affari. Nei settori dell'edilizia, delle costruzioni metalliche (purché fisse) e dei cantieri navali vige per l'imposta sulla cifra d'affari il cosiddetto regime della traslazione, in base al quale, qualora vi sia un subcontraente, la riscossione dell'IVA passa dal subcontraente che effettua la prestazione al contraente (principale) che ordina la prestazione. In altre parole, il contraente (principale) non paga l'IVA dovuta a causa del subcontratto al subcontraente (il quale dovrebbe versarla al fisco), ma deve dichiararla come imposta dovuta. Nella stessa dichiarazione egli può detrarre il tributo dovuto in forza del regime della traslazione. Ne consegue che il lavoro effettuato non dà luogo alla riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari nei rapporti a valle del contraente (principale). Il regime della traslazione porta quindi in pratica ad un'unica riscossione dell'IVA sull'importo che il contraente (principale) addebita al committente. Questa normativa è stata riprodotta, con effetto dal 1° luglio 1982, nell'art. 24 b dell'*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (decreto

B — *La normativa nazionale*

Il 1° luglio 1982 entrava in vigore nei Paesi Bassi la legge 4 giugno 1981, Stb. 370, cor-

d'esecuzione della legge sull'imposta sulla cifra d'affari del 1968; in prosieguo: il « decreto »).

regno dei Paesi Bassi di adottare il summensionato regime di traslazione.

III — Le osservazioni scritte presentate alla Corte

Nella parte 5 della suddetta circolare si afferma che il decreto non contiene alcuna disposizione transitoria e ciò implica che il regime della traslazione si applica anche ai lavori effettuati in base a contratti stipulati anteriormente al 1° luglio 1982.

La ricorrente nella causa principale, la Commissione, i governi dei Paesi Bassi, della Repubblica federale di Germania e della Spagna hanno presentato osservazioni scritte.

A norma dell'art. 15, n. 1, lett. b), della legge del 1968, il diritto di detrazione dell'imposta a monte viene meno quando la fattura non è conforme alle disposizioni di legge. Tra queste disposizioni si deve rilevare l'art. 35, n. 1, lett. g), della stessa legge, a tenore del quale solo l'importo dovuto per legge dev'essere indicato nella fattura e, inoltre l'art. 24 b, n. 8, del suddetto decreto, che prescrive l'apposizione della dicitura « imposta sulla cifra d'affari traslata » nell'ambito del regime speciale vigente per gli imprenditori edili e per i loro subcontraenti.

Sulla prima questione

La *ricorrente nella causa principale* sostiene che il sistema delle imposte sul consumo implica che il beneficiario della prestazione debba poter detrarre l'imposta sulla cifra d'affari addebitatagli. Qualora il beneficiario, che deve egli stesso versare l'imposta, non possa, in tal caso, avvalersi del diritto di detrarre l'imposta che ha versato ai fornitori, si verifica una doppia imposizione in contrasto con la neutralità dell'imposta sulla cifra d'affari nei rapporti fra imprese.

Il 22 marzo 1982 il governo olandese comunicava alla Commissione che intendeva introdurre nella normativa olandese un regime di deroga alla sesta direttiva, allo scopo di evitare talune forme di frode da parte dei subcontraenti e dei procacciatori di manodopera nei settori dell'edilizia, della costruzione metallica e dei cantieri navali. A questo scopo veniva presentata una domanda di deroga alla sesta direttiva in base all'art. 27, nn. 1-4, della stessa. Con questa deroga, autorizzata dal Consiglio dei ministri ed entrata in vigore il 20 giugno 1982 (GU C 197 del 31.7.1982, pag. 1), veniva consentito al

La *Commissione* osserva che la prima questione del giudice nazionale va risolta in senso affermativo. Essa si basa sulla giurisprudenza della Corte secondo la quale il sistema delle detrazioni costituisce la pietra angolare del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (vedansi, in particolare, le sentenze 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409, e 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655). Il diritto di detrarre l'imposta a monte è subordinato unicamente al presupposto che un altro soggetto passivo fornisca le merci o

presti i servizi e fatturi l'imposta sul valore aggiunto per questa operazione. Non si richiede che questa imposta sia riscossa consapevolmente.

I governi olandese, tedesco e spagnolo sostengono che la prima questione deve essere risolta negativamente. Il diritto di detrazione presuppone che siano soddisfatti i presupposti sostanziali contemplati dall'art. 17, n. 2, e i presupposti relativi alla prova di cui agli artt. 18, n. 1, e 22, n. 3, della sesta direttiva. A tenore della prima di dette disposizioni, il diritto di detrazione è limitato agli importi d'imposta sul valore aggiunto che hanno il loro fondamento giuridico nel compimento di un'operazione imponibile. L'imposta che sia indicata per un altro motivo in una fattura e che sia dovuta in base all'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non può quindi essere detratta. Del resto, la fattura di cui trattasi non soddisfa il presupposto stabilito dall'art. 22, n. 3, della stessa direttiva.

Sulla seconda questione

La ricorrente nella causa principale sostiene che l'art. 22, n. 3, lett. a), della sesta direttiva dà agli Stati membri solo la facoltà di stabilire nella loro normativa i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura. Gli Stati membri non hanno la facoltà di prescrivere, per quanto riguarda il contenuto della fattura, delle condizioni come, in particolare, quelle controverse, le quali fanno sì che il rischio economico del versamento delle imposte dovute da terzi gravi sull'imprenditore.

Secondo la Commissione, il legislatore comunitario non ha inteso disciplinare esaurientemente i presupposti che i documenti devono soddisfare per poter essere considerati fatture. Gli Stati membri possono prescrivere varie menzioni supplementari, sempre allo scopo di garantire l'equa applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte del fisco. Tuttavia le menzioni non devono esulare dallo stretto ambito del controllo dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto né, per il loro numero o la loro tecnicità, rendere difficile, o persino praticamente impossibile, l'esercizio del diritto di detrazione. Ad avviso della Commissione, il divieto vigente nei Paesi Bassi di indicare nella fattura un importo d'imposta diverso da quello dovuto per legge non deve essere accompagnato da una sanzione che privi il cliente del diritto di detrarre l'imposta indebitamente addebitatagli.

Tuttavia la Commissione rileva che il sistema olandese che si applica agli imprenditori edili e ai loro subcontraenti presenta un aspetto particolare che legittima l'esclusione del diritto di detrazione quando la fattura non sia conforme a quanto prescritto dagli artt. 24 b, n. 8, del decreto d'esecuzione e 35 della legge del 1968.

I governi olandese e spagnolo sostengono che l'art. 22, nn. 3 e 8, della sesta direttiva consente agli Stati membri di stabilire i criteri in base ai quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura, e dà loro la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari per garantire l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare le frodi. Ciò vale per l'obbligo imposto dall'art. 35 della legge del 1968, disposizione

considerata necessaria per evitare pratiche fraudolente. Ciò consente di evitare che indicando in una fattura un'imposta sul valore aggiunto, senza il minimo fondamento giuridico, si crei deliberatamente un diritto di detrazione, diritto che non è paralizzato nemmeno qualora colui che redige la fattura non ha affatto intenzione di versare l'imposta di cui è così divenuto debitore.

Anche ammettendo che non sia consentito stabilire in materia di fatturazione requisiti ulteriori che limitino il diritto di detrazione, provvedimenti come quelli adottati nei Paesi Bassi potrebbero basarsi sull'art. 18, n. 1, lett. d), della sesta direttiva.

J. C. Moitinho de Almeida
giudice relatore