

SENTENZA DELLA CORTE (quinta sezione)  
13 dicembre 1989\*

Nel procedimento C-342/87,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente fra

**Genius Holding BV**

e

**Staatssecretaris van Financiën,**

domanda vertente sull'interpretazione di varie disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (n. 77/388/CEE, GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (quinta sezione),

composta dai signori Sir Gordon Slynn, presidente di sezione, M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida e G. C. Rodríguez Iglesias, giudici,

avvocato generale: J. Mischo  
cancelliere: J. A. Pompe, vicecancelliere

viste le osservazioni presentate:

— per il soggetto fiscale Genius Holding BV, ricorrente nella causa principale, dai sigg. P. A. Dijkman Dulkes e J. A. F. van Haaster, in qualità di mandatari,

\* Lingua processuale: l'olandese.

- per il governo olandese, dal sig. H. J. Heinemann, segretario generale f. f. presso il ministero degli affari esteri, in qualità di agente,
- per il governo della Repubblica federale di Germania, dai sigg. M. Seidel e H.-J. Horn, in qualità di agenti,
- per il governo spagnolo, dai sigg. J. Conde de Saro e R. Garcia-Valdecasas Fernández, in qualità di agenti,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. J. F. Buhl, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, assistito dall'avv. M. Mees, del foro dell'Aia,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della ricorrente nella causa principale, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. J. W. de Zwaan, in qualità di agente, del governo della Repubblica federale di Germania, rappresentato dal sig. J. Krausel, in qualità di agente, del governo del regno di Spagna e della Commissione delle Comunità europee, all'udienza del 15 febbraio 1989,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 14 marzo 1989,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con sentenza 28 ottobre 1987, pervenuta in cancelleria il 4 novembre successivo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione di varie disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva »).

- 2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia fra il soggetto fiscale Genius Holding BV (denominato all'epoca dei fatti « Genius BV »), con sede in IJmuiden, che svolge attività di montaggio e di lavorazione industriale, e il segretario di Stato per le finanze.
- 3 Per il periodo 1° luglio - 31 dicembre 1982 la Genius Holding, che si avvale di subcontraenti per l'esecuzione delle sue ordinazioni, riceveva un avviso di accertamento rettificativo in quanto, contrariamente alla normativa vigente, aveva detratto dall'imposta sulla cifra d'affari di cui era debitrice l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'« IVA ») addebitata alla Genicon Montage BV da due subcontraenti, la Visser Pijpleiding en Montage BV e la Montagebedrijf J. van Mierlo.
- 4 Poiché l'Inspecteur der Omzetbelasting (ispettore dell'imposta sulla cifra d'affari) respingeva l'opposizione proposta contro detto avviso dalla Genius Holding, quest'ultima proponeva ricorso dinanzi al Gerchtshof di Amsterdam, che confermava il provvedimento impugnato.
- 5 Adito in sede di cassazione, lo Hoge Raad rilevava che in base al diritto olandese la detrazione è consentita solo quando l'imposta menzionata nella fattura sia un'imposta dovuta. Orbene, conformemente al sistema di traslazione, vigente nei Paesi Bassi per le attività di cui trattasi in forza dell'autorizzazione data dal Consiglio in base all'art. 27 della sesta direttiva, il subcontraente non è debitore dell'IVA per le prestazioni fornite all'imprenditore, in quanto questa imposta è dovuta unicamente dall'imprenditore sull'importo che egli addebita al committente. Ne consegue che la ricorrente nella causa principale non poteva detrarre l'IVA, poiché questa le era stata addebitata dai subcontraenti in spregio delle norme summenzionate.
- 6 Nutrendo dubbi sulla compatibilità di siffatto sistema con la sesta direttiva, lo Hoge Raad ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le due 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 ».

7 Per una più ampia illustrazione degli antefatti, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

8 Per risolvere la prima questione occorre rilevare che ai termini dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore

« 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 ».

9 La ricorrente nella causa principale e la Commissione sostengono che questa disposizione dev'essere interpretata nel senso che essa consente la detrazione di ogni imposta indicata nella fattura.

10 Esse osservano che l'interpretazione secondo la quale soltanto le imposte corrispondenti alle cessioni di merci e alle prestazioni di servizi possono costituire oggetto di detrazione è in contrasto con lo scopo del sistema delle detrazioni, che mira a garantire, come la Corte ha rilevato nella sentenza 14 febbraio 1985 (causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655), 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. Poiché, a norma dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci, anche quando essa non è dovuta per legge, l'esclusione, in tal caso, del diritto di detrazione implicherebbe la tassazione di un'attività in contrasto col principio della neutralità dell'IVA.

- 11 Inoltre detta interpretazione porterebbe ad imporre agli operatori economici l'obbligo di accertare se l'IVA fatturata sia dovuta per legge, il che richiede l'esame della classificazione tariffaria scelta e la conoscenza delle esenzioni concesse. Essa stridrebbe pertanto col buon svolgimento dei rapporti commerciali.
- 12 A questo proposito si deve rilevare innanzitutto che, nel redigere l'art. 17, n. 2, lett. a), il Consiglio si è discostato tanto dalla redazione dell'art. 11, n. 1, lett. a), della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 (GU 71, pag. 1303), quanto da quella dell'art. 17, n. 2, lett. a), della proposta della Commissione relativa alla sesta direttiva (GU C 80 del 5.10.1973, pag. 1), nelle quali il diritto di detrazione comprendeva ogni imposta fatturata per le merci fornite e per i servizi prestati al soggetto passivo.
- 13 Dalla modifica apportata alle disposizioni di cui sopra si deve inferire che l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute.
- 14 Questa interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), è corroborata da altre disposizioni della sesta direttiva.
- 15 A tenore dell'art. 18, n. 1, lett. a), per esercitare il diritto di detrazione il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, lett. b), il quale prescrive che la fattura indichi distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa nonché, se del caso, l'esenzione. In base a queste disposizioni, l'indicazione dell'imposta corrispondente alla cessioni di merci e alle prestazioni di servizi è un elemento della fattura da cui dipende l'esercizio del diritto di detrazione. Ne consegue che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'IVA.

- 16 inoltre, a tenore dell'art. 20, n. 1, lett. a), « la rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare: a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto ». Da questa disposizione emerge che la detrazione iniziale, quando non corrisponde all'importo dell'imposta dovuta per legge, dev'essere rettificata, anche se corrisponde all'importo dell'imposta indicata in fattura o in un documento che ne fa le veci.
- 17 Questa interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta.
- 18 Infine, per quanto riguarda l'argomento della ricorrente nella causa principale e della Commissione secondo il quale il fatto di limitare l'esercizio del diritto di detrazione soltanto alle imposte corrispondenti alle cessioni di merci e alle prestazioni di servizi compromette il principio della neutralità dell'IVA, occorre rilevare che per garantire l'applicazione di questo principio spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.
- 19 La prima questione dev'essere pertanto risolta nel senso che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura.
- 20 Tenuto conto della soluzione della prima questione, non si deve statuire sulla seconda questione pregiudiziale.

### Sulle spese

- 21 Le spese sostenute dal governo olandese, dal governo spagnolo e dal governo della Repubblica federale di Germania nonché dalla Commissione delle Comunità euro-

pee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifu-  
sione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il  
carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi  
statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quinta sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con  
sentenza 28 ottobre 1987, dichiara:

**L'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva del Consiglio  
17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente  
per il fatto di essere indicata nella fattura.**

Slynn

Zuleeg

Joliet

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 dicembre 1989.

Il cancelliere

Il presidente della quinta sezione

J.-G. Giraud

G. Slynn