

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 novembre 2001 \*

Nella causa C-338/98,

**Commissione delle Comunità europee**, rappresentata inizialmente dai sigg. E. - Mennens ed E. Traversa, quindi dai sigg. E. Traversa e H.M.H. Speyart, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Regno dei Paesi Bassi**, rappresentato dal sig. M.A. Fierstra e dalle sig.re C. Wissels e J. van Bakel, in qualità di agenti,

convenuto,

sostenuto da

\* Lingua processuale: l'olandese.

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalla sig.ra M. Ewing, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Pleming, QC, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniante,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, avendo previsto, in violazione degli artt. 17, n. 2, lett. a), e 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 (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18), la deduzione da parte del datore di lavoro, soggetto all'imposta sul valore aggiunto, di una parte dell'indennità corrisposta al dipendente per l'uso dell'auto privata a fini professionali, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato CE,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. S. von Bahr, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, D.A.O. Edward, A. La Pergola (relatore), M. Wathelet e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl  
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 5 aprile 2001, nel corso della quale la Commissione è stata rappresentata dal sig. H.M.H. Speyart, il Regno dei Paesi Bassi dalla sig.ra J. van Bakel e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dal sig. N. Fleming,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 maggio 2001,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 14 settembre 1998 la Commissione delle Comunità europee ha proposto, in forza dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, avendo previsto, in violazione degli artt. 17, n. 2, lett. a), e 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 (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche

di applicazione (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»), la deduzione da parte del datore di lavoro, soggetto all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), di una parte dell'indennità corrisposta al dipendente per l'uso dell'auto privata a fini professionali, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato CE.

- 2 Con ordinanza del presidente della Corte 21 aprile 1999 il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord è stato ammesso ad intervenire a sostegno delle conclusioni del Regno dei Paesi Bassi.

### Normativa comunitaria

- 3 Ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

(...)

4. L'espressione «in modo indipendente», di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

(...)

- 4 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, «si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 5 L'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», al n. 2, dispone quanto segue:

«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 i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese».

- 6 L'art. 18 della sesta direttiva, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a deduzione», così dispone:

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

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

(...)

3. 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 paragrafi 1 e 2.

(...)».

7 Ai sensi dell'art. 22, n. 3, lett. a), della sesta direttiva:

«Ogni soggetto passivo deve emettere fattura o altro documento equivalente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per conto di un altro soggetto passivo o di un ente che non è soggetto passivo (...).

Parimenti, ogni soggetto passivo deve emettere una fattura per gli acconti che gli sono stati corrisposti prima che sia stata effettuata la cessione di beni di cui al primo comma, nonché per gli acconti che gli sono stati corrisposti da un altro soggetto passivo, oppure da un ente che non è soggetto passivo, prima che sia stata ultimata la prestazione di servizi».

8 L'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva precisa quanto segue:

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

## Normativa nazionale

- 9 L'art. 23 dell'*Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting* (regio decreto di esecuzione in materia di imposta sulla cifra d'affari) del 12 agosto 1968 (*Staatsblad* 1968, n. 423), come modificato dal regolamento 17 dicembre 1997 (*Staatsblad* 1997, n. 761; in prosieguo: il «regio decreto 12 agosto 1968») dispone quanto segue:
- «Fatta salva l'applicazione dell'art. 15, commi 2 e 5, della legge, nei casi in cui un lavoratore subordinato utilizzi la propria auto a servizio dell'impresa del suo datore di lavoro e, per tal motivo, riceva un'indennità, il datore di lavoro può dedurre una parte di tale indennità nella percentuale che verrà determinata dal Ministro competente, sempreché l'indennità non rientri nella retribuzione, così come definita dalla legge in materia di imposta sui redditi».
- 10 L'art. 16 dell'*Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting* (decreto di esecuzione in materia di imposta sulla cifra d'affari) del 30 agosto 1968 (*Nederlandse Staatscourant* 1968, n. 169), come modificato con decreto ministeriale 14 ottobre 1998 (*Nederlandse Staatscourant* 1998, n. 204), fissa al 12% la percentuale dell'indennità che può essere dedotta dal datore di lavoro ai sensi della predetta norma.
- 11 Il governo olandese indica che tale percentuale corrisponde alla media ponderata dell'IVA inclusa nei diversi elementi di costo attinenti al possesso e all'utilizzo di un'automobile.
- 12 Risulta più precisamente dai chiarimenti forniti da tale governo in risposta ad un quesito della Corte che, per determinare la percentuale di cui trattasi, si è tenuto

conto del fatto che l'indennità versata dal datore di lavoro al dipendente è destinata a coprire contemporaneamente le spese sostenute dal dipendente con pagamento di un'IVA, quali l'acquisto del veicolo, l'acquisto del carburante, le spese di manutenzione o di riparazione, e le spese che non hanno dato luogo alla riscossione dell'IVA, come le tasse di possesso del veicolo o i premi assicurativi.

- 13 In proposito, le autorità olandesi hanno ritenuto che le spese attinenti ad un veicolo non soggette ad IVA rappresentassero, in media, circa il 20%-21,5% dell'importo totale delle spese connesse al possesso e all'uso del detto veicolo. Ove si tratti di veicoli equipaggiati con motore diesel, che costituirebbero il 10% circa del parco auto olandese, tale proporzione media sarebbe tuttavia più elevata.
  
- 14 Ritenendo, sulla base di tali premesse, che solo una proporzione del 78,5%-80% dell'importo dell'indennità versata dal datore di lavoro al dipendente si potesse presumere appropriata a coprire le spese di quest'ultimo che hanno dato luogo alla riscossione dell'IVA all'aliquota normale del 17,5%, è stato calcolato che tale indennità includesse pertanto presuntivamente una quota dell'IVA precedentemente versata dal datore di lavoro compresa tra il 12,8% e il 12,28% della detta indennità.
  
- 15 Se tale percentuale è stata arrotondata al 12%, è perché, in particolare, si è inteso tener conto della situazione particolare che caratterizza i veicoli equipaggiati con motore diesel.
  
- 16 In risposta ad un quesito della Corte, il governo olandese ha inoltre precisato che, se la percentuale di deducibilità autorizzata era passata dal 13% al 12% nel 1992, tale modifica era la conseguenza della riduzione dell'aliquota IVA normalmente praticata nei Paesi Bassi dal 18,5% al 17,5%.

- 17 Quanto all'importo dell'indennità versata al dipendente e a proposito della quale opera la deduzione dell'IVA in ragione del 12%, dalle risposte del governo olandese ai quesiti posti dalla Corte nonché dall'udienza risulta che tale deduzione è ammessa dalle autorità tributarie olandesi nei limiti in cui l'indennità non ecceda un importo forfettario di NLG 0,6 per chilometro.
- 18 Per contro, risulta dalla *Wet op de loonbelasting 1964* (legge del 1964 in materia di imposta sui redditi) e dalle disposizioni di applicazione della stessa che l'indennità, ove ammonti a più di NLG 0,6 per chilometro, costituisce, nella misura corrispondente, un elemento della retribuzione.
- 19 Sul piano del controllo, risulta da varie disposizioni tributarie nazionali che il datore di lavoro deve tenere una contabilità specifica per quanto riguarda le indennità versate al dipendente per l'uso dell'auto privata a fini aziendali e che una tale contabilità deve indicare, in particolare, il numero di chilometri per i quali l'indennità è versata. I documenti giustificativi necessari a provare l'ammissibilità della deduzione non sono soggetti a particolari formalità, ma devono contenere informazioni relative ai viaggi compiuti per ragioni professionali, ai luoghi in cui il dipendente si è recato e alle distanze percorse; sono inoltre richieste in proposito dichiarazioni periodiche del dipendente.

### Procedimento precontenzioso

- 20 Con lettera 2 febbraio 1993 la Commissione ha comunicato al governo olandese i propri dubbi sulla conformità dell'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968 alla

sesta direttiva, in quanto tale norma autorizza una deduzione dell'IVA da parte del datore di lavoro, soggetto passivo, senza che ricorra il presupposto consistente nel possesso di una fattura, previsto dall'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

- 21 Con lettera 5 luglio 1993 il governo olandese ha sostenuto che la deduzione di cui trattasi non può essere contestata per ragioni meramente formali connesse al mancato possesso di una fattura emessa tra soggetti passivi. Richiamandosi alla sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86, Intiem (Racc. pag. 1471), il governo olandese ha sostenuto che ciò che importa è solo il fatto che le spese cui afferisce la deduzione siano state sostenute, come nella fattispecie, per esigenze inerenti all'attività del datore di lavoro soggetto passivo.
- 22 Il 10 maggio 1995 la Commissione ha inviato al Regno dei Paesi Bassi una lettera di diffida. La Commissione, pur sembrando ammettere la natura professionale delle spese cui si riferisce la deduzione controversa e, pertanto, il fatto che tale deduzione non lede il principio sancito dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, insisteva nuovamente sul presupposto consistente nel possesso di una fattura, come prescritto dall'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Essa sottolineava in proposito che l'osservanza di tale presupposto costituiva una garanzia di legalità e di trasparenza, atta a lottare efficacemente contro la frode.
- 23 Dopo che il governo olandese, con lettera 10 luglio 1995, aveva ribadito il proprio punto di vista, la Commissione gli ha inviato una lettera di diffida integrativa in data 17 ottobre 1996. La Commissione, sostenendo di aver proceduto ad un esame più approfondito della normativa olandese controversa, vi sviluppava i suoi argomenti. In particolare, essa affermava che il diritto a deduzione in esame contravviene anche all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, in quanto le prestazioni e le cessioni di beni di cui trattasi non sono

effettuate in favore del datore di lavoro, soggetto passivo, da un altro soggetto passivo, bensì in favore di un consumatore finale, vale a dire il dipendente. L'imposta assolta da quest'ultimo dovrebbe pertanto restare definitivamente a suo carico, mentre l'indennità versata dal datore di lavoro al dipendente, che non costituisce il corrispettivo di un'operazione imponibile, esulerebbe dall'ambito dell'IVA.

- 24 Il governo olandese, pur ammettendo che la normativa olandese di cui trattasi poteva sembrare contraria al tenore letterale degli artt. 17, n. 2, lett. a), e 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, nella sua risposta del 16 dicembre 1996 ha affermato che tale normativa è tuttavia conforme ai principi che informano l'IVA e che tali principi debbono prevalere sul testo della sesta direttiva. In particolare, il diritto a deduzione controverso sarebbe riferito a beni e a servizi connessi all'attività professionale del datore di lavoro soggetto passivo e consentirebbe di evitare un cumulo impositivo atto a pregiudicare la neutralità dell'imposta.
- 25 Il 22 settembre 1997 la Commissione ha inviato al Regno dei Paesi Bassi un parere motivato. Quest'ultimo è stato invitato ad adottare, entro due mesi a decorrere dalla notifica del parere, i provvedimenti necessari per conformarvisi.
- 26 Con lettera 28 novembre 1997 il governo olandese ha risposto alla Commissione confermando in sostanza la propria posizione. Esso sviluppava in particolare l'argomento secondo il quale la normativa olandese offre le garanzie necessarie a prevenire qualunque uso fraudolento del meccanismo di deduzione forfettaria di cui trattasi.
- 27 La Commissione, avendo constatato che il Regno dei Paesi Bassi non si era conformato al suo parere motivato, ha deciso di proporre il presente ricorso.

## Sul ricorso

*Sul primo motivo, vertente sulla violazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva*

### Argomenti delle parti

- 28 La Commissione ritiene che un aspetto essenziale del sistema istituito in materia di IVA risieda nel fatto che le operazioni che possono dar luogo a deduzione sono effettuate tra soggetti passivi, e che l'insieme delle operazioni imponibili forma in questo senso una catena che non può essere interrotta. È quanto risulterebbe, in particolare, dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, ai sensi del quale l'IVA deducibile è quella dovuta o assolta per beni forniti o servizi prestati — a un soggetto passivo o per le esigenze di un soggetto passivo — da un altro soggetto passivo.
- 29 Tenuto conto del chiaro tenore di tale norma, qualunque deroga al principio così enunciato non potrebbe che promanare dal legislatore comunitario. Inoltre, sotto questo profilo sarebbe tanto più necessario attenersi al testo della sesta direttiva in quanto, da una parte, ogni normativa di natura fiscale richiederebbe un ambito di applicazione nettamente circoscritto e norme precise, e, d'altra parte, consentire di discostarsi da tale norma darebbe luogo ad un'applicazione differenziata della normativa comunitaria nei diversi Stati membri.
- 30 Orbene, la Commissione sostiene che nella fattispecie i beni e i servizi di cui trattasi nell'ambito del meccanismo di deducibilità istituito dall'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968 non sono forniti al datore di lavoro soggetto passivo bensì al dipendente, e che quest'ultimo è un consumatore finale, non soggetto

passivo, che utilizza il veicolo di cui trattasi anche, se non prevalentemente, a fini privati. Ciò considerato, la parte dell'indennità versata dal datore di lavoro che può essere dedotta in forza della citata disposizione nazionale non sarebbe un'imposta applicata ad un'operazione tra soggetti passivi, bensì un'indennità forfettaria destinata a coprire una parte dell'IVA prelevata su cessioni effettuate o servizi prestati a un consumatore finale.

- 31 Il governo olandese, da parte sua, ritiene che il diritto a deduzione previsto dall'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968 sia pienamente conforme alle finalità perseguite dal sistema comune dell'IVA.
- 32 Tale sistema, infatti, sarebbe volto a consentire lo sgravio di ogni soggetto passivo dall'imposta versata a monte per i bisogni della sua attività, al fine di assicurare una perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dal loro scopo o dai loro risultati (sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655).
- 33 Orbene, il rimborso delle spese sostenute dal dipendente per esigenze connesse all'attività del suo datore di lavoro costituirebbe effettivamente per quest'ultimo un onere gravante sul prezzo finale dei prodotti o dei servizi che egli offre nell'ambito della sua attività di soggetto passivo, cosicché egli dovrebbe poter dedurre la quota dell'IVA contenuta nelle spese così rimborsate. Non autorizzare tale deduzione equivarrebbe a trattare situazioni economicamente identiche in maniera opposta per ragioni puramente formali, a seconda che il dipendente utilizzi il proprio veicolo o quello del datore di lavoro per effettuare prestazioni nell'ambito dell'attività di quest'ultimo, il che, alla luce della giurisprudenza della Corte, non sarebbe accettabile (v. sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229). Ne risulterebbero, peraltro, inevitabili distorsioni di concorrenza.
- 34 Secondo il governo olandese, non ammettere la deduzione di cui trattasi genererebbe inoltre un fenomeno di doppia imposizione. In un primo tempo,

- l'IVA sarebbe infatti definitivamente riscossa sulle spese effettuate dal dipendente in relazione al suo veicolo. In un secondo tempo, essa verrebbe prelevata sul prezzo finale dei prodotti o dei servizi offerti dal datore di lavoro soggetto passivo, prezzo finale di cui le spese menzionate costituirebbero una componente a seguito del loro rimborso da parte del datore di lavoro.
- 35 Una situazione del genere lederebbe quindi i principi di neutralità della riscossione, di prevenzione della doppia imposizione e d'imposizione esclusivamente a carico del consumatore finale, tutte finalità perseguite dalla sesta direttiva.
- 36 Quanto alla citata sentenza. Intiem, nella quale la Corte ha ammesso la deducibilità dell'IVA versata da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo con il quale aveva concluso un accordo in forza del quale quest'ultimo forniva benzina ai suoi dipendenti, la Commissione e il governo olandese sostengono entrambi che essa è idonea a suffragare le rispettive tesi.
- 37 Per la Commissione mancano, nella presente causa, tre elementi giudicati determinanti dalla Corte nella citata sentenza Intiem. In primo luogo, nella fattispecie non sarebbe stato stipulato alcun accordo tra il datore di lavoro soggetto passivo e un altro soggetto passivo vertente sulla fornitura di beni ai dipendenti per conto del detto datore di lavoro, né, di conseguenza, vi sarebbe alcuna cessione, in senso giuridico, a suo favore. In secondo luogo, i beni cui si riferisce il diritto a deduzione controverso non sarebbero destinati ad essere utilizzati esclusivamente nell'ambito delle attività del datore di lavoro soggetto passivo. In terzo luogo, non vi sarebbe nella specie alcuna fatturazione da parte del fornitore soggetto passivo al datore di lavoro soggetto passivo.
- 38 Il governo olandese, per contro, vede nella citata sentenza Intiem la conferma del fatto che, nell'interpretare l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, occorre anzitutto privilegiare la realtà economica.

- 39 Il governo del Regno Unito, da parte sua, ritiene che la presente causa investa una problematica più generale, quella del diritto del soggetto passivo di dedurre la quota d’IVA inclusa in tutte le spese effettuate dai suoi dipendenti nell’ambito dell’attività economica dell’impresa. Esso evoca, a titolo di esempio, le spese di alloggio, di vitto o di trasporto sostenute dal dipendente in occasione di una trasferta per motivi di lavoro o, ancora, l’acquisto di utensili da parte del dipendente occupato in un cantiere esterno.
- 40 Il governo del Regno Unito fa riferimento, in proposito, alla prassi, diffusa in tale Stato membro, consistente nel rimborso da parte dei datori di lavoro — mediante versamento di un’indennità commisurata alla distanza percorsa, alla cilindrata del veicolo e al costo medio effettivo del carburante a livello nazionale — del carburante pagato da parte dei dipendenti che usano il proprio veicolo per esigenze connesse alle attività del datore di lavoro, e nel procedere successivamente a una deduzione dell’IVA corrispondente.
- 41 Un sistema del genere sarebbe pienamente giustificato in quanto permetterebbe di evitare al soggetto passivo di verificare e conservare numerose ricevute, onere reputato sproporzionato all’importo delle imposte di cui trattasi. Inoltre, esigere che il carburante sia fornito direttamente al datore di lavoro penalizzerebbe le imprese più piccole, giacché queste ultime non sarebbero in grado di concludere accordi di fornitura con i distributori di carburante.
- 42 In conclusione, il governo del Regno Unito sostiene che occorre fare riferimento soltanto alla realtà economica, e cioè al fatto che un soggetto passivo che pratica un sistema di rimborso acquista in realtà carburante tramite i propri dipendenti, restando in proposito del tutto irrilevante la questione della proprietà del veicolo.

## Giudizio della Corte

- 43 Al fine di accertare se le disposizioni nazionali contestate siano conformi all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, occorre anzitutto rammentare che la Corte ha già dichiarato che l'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, indica con precisione i requisiti ai quali è subordinato il diritto alla deduzione dell'IVA nonché la portata del medesimo, e che tale norma non lascia agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla sua attuazione (sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 35).
- 44 Occorre poi osservare che, come risulta dal tenore dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il diritto a deduzione conferito da tale norma al soggetto passivo riguarda l'IVA assolta per i beni forniti e i servizi prestati a tale soggetto passivo da un altro soggetto passivo.
- 45 Orbene, da una parte, l'art. 4, nn. 1 e 4, della sesta direttiva precisa in proposito espressamente che non è considerato soggetto passivo il lavoratore dipendente che agisca per conto del datore di lavoro.
- 46 Come risulta da tale norma, il fatto che un dipendente utilizzi il proprio veicolo nell'ambito delle attività del datore di lavoro non può avere l'effetto di trasformare tale dipendente in «soggetto passivo» ai sensi della sesta direttiva né, pertanto, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), di quest'ultima, e ciò anche qualora le spese connesse a tale utilizzo diano luogo a un rimborso da parte del datore di lavoro.
- 47 D'altra parte, emerge dall'art. 5 della sesta direttiva che per cessione di un bene s'intende il trasferimento del potere di disporre come proprietario. È giocoforza

rilevare che il fatto che il dipendente usi il proprio veicolo nell'ambito delle attività del suo datore di lavoro non integra gli estremi di una cessione, nel senso innanzi precisato, a favore di quest'ultimo.

48 Pertanto, né il veicolo appartenente al dipendente né il carburante che tale veicolo consuma potrebbero essere considerati «forniti» al datore di lavoro soggetto passivo, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, per il semplice fatto che l'ammortamento del veicolo e le spese di carburante connesse a tale uso danno luogo a un parziale rimborso da parte del datore di lavoro.

49 Le considerazioni che precedono fanno quindi apparire chiaramente l'impossibilità d'inferire dal testo dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva un diritto a procedere alla deduzione dell'IVA nelle circostanze previste dall'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968.

50 Contrariamente a quanto sostiene il governo olandese, dalla sentenza Intiem, citata, non si può desumere una conclusione diversa.

51 Come risulta, infatti, dal punto 14 della detta sentenza, la Corte ha dichiarato che soltanto nella misura del possibile il meccanismo di deduzione dell'IVA previsto dalla sesta direttiva doveva applicarsi in modo che il suo ambito di applicazione corrispondesse alla sfera delle attività professionali del contribuente.

52 Orbene, risulta proprio dal punto 16 della citata sentenza Intiem che, allorché la Corte ha accolto un'interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva che ha avuto l'effetto di confermare la compatibilità del meccanismo di deducibilità controverso nella causa principale con tale norma, lo ha fatto in

particolare in considerazione del fatto che, nella fattispecie, il datore di lavoro aveva fatto consegnare beni ai suoi dipendenti per proprio conto e aveva di conseguenza ricevuto dal fornitore le fatture che gli addebitavano l'IVA per i beni forniti.

- 53 Si deve rilevare che, in simili circostanze, senz'altro ricorrevano i presupposti per l'applicazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva e, in particolare, il presupposto consistente nell'esistenza di una cessione effettuata tra soggetti passivi, cosicché era effettivamente possibile un'applicazione di tale norma.
- 54 Per contro, per quanto riguarda il meccanismo di deducibilità di cui trattasi nella presente causa, si è già detto che, tenuto conto che non ricorre il presupposto consistente nella sussistenza di una cessione tra soggetti passivi, non pareva possibile conciliare il detto meccanismo con il testo dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.
- 55 Vero è che la soluzione così imposta dal tenore dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva può sembrare non pienamente conforme all'oggetto di tale disposizione, nonché a talune finalità perseguite dalla sesta direttiva, quali la neutralità dell'imposta e la prevenzione delle doppie imposizioni.
- 56 Resta il fatto che, in mancanza d'intervento da parte del legislatore comunitario, il regime di deducibilità dell'IVA istituito da quest'ultimo, così come definito dalla sesta direttiva, non fornisce alcun fondamento a un diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA nelle circostanze previste dall'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968, né consente di determinare le eventuali modalità di applicazione di un diritto del genere (v., per analogia, sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, Racc. pag. 4081, punti 16 e 22-24).

- 57 Occorre inoltre osservare in proposito che le modalità di attuazione del meccanismo di deducibilità fondato sull'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968 gli conferiscono un carattere forfettario e approssimativo, cosicché esse non garantiscono affatto che l'IVA presumibilmente contenuta nell'indennità versata dal datore di lavoro al dipendente corrisponda effettivamente all'IVA assolta dal dipendente per l'acquisto del veicolo o per spese connesse al suo uso per le esigenze delle attività del datore di lavoro.
- 58 Come risulta infatti dai punti 12-15 della presente sentenza, da una parte, il metodo di fissazione della percentuale fino a concorrenza della quale l'indennità versata al dipendente può essere dedotta dal datore di lavoro si fonda su un'approssimazione relativa alla proporzione tra le spese connesse ad un veicolo non soggette ad IVA e quelle che vi sono soggette e, d'altra parte, l'aliquota così ottenuta è stata arrotondata al 12% per tener conto della particolare situazione dei veicoli equipaggiati con motore diesel.
- 59 Inoltre, il carattere approssimativo della percentuale di deducibilità risulta altresì dal fatto che, come esposto al punto 16 della presente sentenza, l'aliquota è stata ridotta dal 13% al 12% a causa del passaggio dal 18,5% al 17,5% dell'aliquota IVA normale vigente nei Paesi Bassi. Non si è quindi tenuto conto, in tale occasione, del fatto che la riduzione dell'1% dell'aliquota IVA normale rimaneva ininfluente rispetto alle spese connesse al veicolo che non sono soggette ad IVA.
- 60 Infine, risulta dai punti 17 e 18 della presente sentenza che l'indennità versata al dipendente e a proposito del quale opera la deducibilità controversa presenta, a sua volta, un carattere forfettario in quanto il datore di lavoro è autorizzato a dedurre il 12% della detta indennità nei limiti in cui essa non ecceda NLG 0,6 per chilometro percorso, e ciò indipendentemente dall'entità delle spese, e quindi dell'IVA, effettivamente sostenute dal dipendente in relazione all'acquisto e all'uso del suo veicolo.

- 61 Quanto precede conforta ulteriormente la conclusione secondo la quale tanto l'ammissione di principio di un diritto a deduzione dell'IVA a fronte di un'indennità versata al dipendente che utilizza l'auto privata per le attività del datore di lavoro soggetto passivo quanto la determinazione della portata di tale diritto e delle sue modalità di applicazione necessiterebbero di un intervento del legislatore comunitario.
- 62 Alla luce di quanto sopra, il primo motivo della Commissione dev'essere considerato fondato.

*Sul secondo motivo, vertente sulla violazione dell'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva*

#### Argomenti delle parti

- 63 La Commissione sostiene che il regio decreto 12 agosto 1968 contravviene inoltre all'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva in quanto tale disposizione subordinerebbe la deducibilità dell'IVA versata a monte al possesso da parte del soggetto passivo di una fattura redatta in conformità all'art. 22, n. 3, della stessa direttiva, vale a dire, sostanzialmente, di una fattura rilasciata da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo. Orbene, ove si tratti di una deduzione relativa all'indennità versata al dipendente e destinata a coprire le spese connesse all'uso della sua auto privata, il possesso di una fattura del genere sarebbe impossibile.
- 64 Da parte sua, il governo olandese afferma, anzitutto, che il requisito del possesso di una fattura, sancito dalle disposizioni citate al punto precedente, è stato

istituito a fini probatori e che la sesta direttiva ammette altri mezzi di prova, come testimonierebbe l'art. 18, n. 3, di tale direttiva, che autorizza gli Stati membri a fissare le condizioni e le modalità alle quali un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei nn. 1 e 2 dello stesso articolo.

- 65 Inoltre, il rinvio operato dall'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva all'art. 22, n. 3, della stessa non comporterebbe che la fattura, quand'anche indispensabile, debba essere rilasciata da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo, laddove l'art. 22, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, che specifica le indicazioni che devono figurare sulla fattura, non conterrebbe affatto tale requisito.
- 66 Infine, risulterebbe in ogni caso dall'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, che gli Stati membri sono autorizzati a derogare all'art. 22, n. 3, lett. a), di tale direttiva, e a prevedere che altri documenti, diversi dalle fatture, possano essere ammessi al fine di dimostrare che una spesa è stata effettivamente sostenuta per esigenze del soggetto passivo.
- 67 Comunque sia, le finalità e il sistema generale della sesta direttiva dovrebbero, secondo il Regno dei Paesi Bassi, prevalere su un requisito puramente formale quale il possesso di una fattura, in particolare allorché appare che una tale fattura non può essere ottenuta e che sussistono altri mezzi di prova, come quelli evocati al punto 19 della presente sentenza, idonei a contrastare pratiche fraudolente.
- 68 A proposito dell'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, la Commissione eccepisce che il documento equivalente ad una fattura cui fa riferimento tale norma deve in ogni caso essere rilasciato da un soggetto passivo a un altro

soggetto passivo, come risulterebbe dall'art. 22, n. 3, lett. a), della stessa direttiva. Secondo la Commissione, l'art. 22, n. 3, lett. c), imporrebbe inoltre che lo Stato membro interessato abbia precisato i criteri cui un documento del genere deve conformarsi.

- 69 Quanto alla facoltà attribuita agli Stati membri dall'art. 18, n. 3, della sesta direttiva, la Commissione ritiene che ce ne si possa avvalere unicamente per operazioni che danno diritto a deduzione, cosa che non avverrebbe nel caso di operazioni effettuate, come nella fattispecie, tra un datore di lavoro soggetto passivo e il suo dipendente non soggetto passivo.
- 70 Come il governo olandese, il governo del Regno Unito afferma che l'art. 18, n. 3, della sesta direttiva autorizza gli Stati membri a stabilire norme particolari volte a disciplinare l'esercizio del diritto a deduzione nei casi in cui non possa essere presentata una fattura.

#### Giudizio della Corte

- 71 Occorre rilevare che l'art. 18 della sesta direttiva verte unicamente sui presupposti per l'esercizio del diritto a deduzione, mentre la sussistenza di un diritto del genere è disciplinata dall'art. 17 di tale direttiva.
- 72 Orbene, come risulta dalla disamina del primo motivo sollevato dalla Commissione, la deduzione da parte del datore di lavoro soggetto passivo di una parte dell'indennità versata al dipendente per l'uso a fini professionali dell'auto privata contravviene all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

- 73 Ciò considerato, l'art. 18, n. 3, della sesta direttiva, che autorizza gli Stati membri a fissare 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 nn. 1 e 2 dello stesso articolo, non può essere invocato da uno Stato membro a sostegno della sua pretesa di disciplinare i presupposti per l'esercizio di un diritto a deduzione che non è autorizzato dalla sesta direttiva.
- 74 Quanto agli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, lett. a) e c), della sesta direttiva, si deve rilevare che risulta dal tenore di tali norme come, per poter procedere alla deduzione prevista dall'art. 17, n. 2, lett. a), della detta direttiva, il soggetto passivo deve in via di principio essere in possesso di una fattura o di un documento equivalente, che gli sia stato rilasciato da un altro soggetto passivo.
- 75 Orbene, è giocoforza rilevare che, non essendo avvenuta alcuna cessione di beni o prestazione di servizi tra due soggetti passivi e, pertanto, non sussistendo alcuna possibilità di emissione di una fattura o di un documento equivalente tra soggetti passivi, una deduzione dell'IVA in forza dell'art. 23 del regio decreto 12 agosto 1968 non potrebbe che avvenire, per ipotesi, in violazione dei requisiti sanciti dall'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva per l'esercizio di un diritto a deduzione.
- 76 Alla luce di quanto sopra, il secondo motivo sollevato dalla Commissione dev'essere considerato fondato.
- 77 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che il Regno dei Paesi Bassi, avendo previsto, in violazione degli artt. 17, n. 2, lett. a), e 18, n. 1,

lett. a), della sesta direttiva, la deduzione da parte del datore di lavoro, soggetto passivo dell'IVA, di una parte dell'indennità corrisposta al dipendente per l'uso dell'auto privata a fini professionali, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato.

### Sulle spese

- 78 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 la Commissione ne ha fatto domanda, il Regno dei Paesi Bassi, rimasto soccombente, va condannato alle spese. Inoltre, ai sensi dell'art. 69, n. 4, primo comma, dello stesso regolamento, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella causa sopportano le proprie spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) Il Regno dei Paesi Bassi, avendo previsto, in violazione degli artt. 17, n. 2, lett. a), e 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, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione, la deduzione da parte del datore di lavoro, soggetto all'imposta sul valore aggiunto, di una parte dell'indennità corrisposta al dipendente per l'uso dell'auto privata a fini professionali, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato CE.

- 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.

von Bahr

Edward

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 novembre 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

P. Jann