

|

## 61986J0165

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 8 MARZO 1988. - LEESPORTEFEUILLE INTIEM CV CONTRO STAATSECRETARIS VAN FINANCIEN. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DAL HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - SECONDA E SESTA DIRETTIVA IVA - TASSAZIONE DI PRESTAZIONE FORNITI AI DIPENDENTI DEL SOGGETTO PASSIVO. - CAUSA 165/86.

*raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 01471*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI - SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - DETRAZIONE DELL' IMPOSTA PAGATA A MONTE - BENI USATI NELL' AMBITO DELLE ATTIVITA LAVORATIVE - CONDIZIONE - CESSIONE DEI BENI AL SOGGETTO PASSIVO - NOZIONE - CONSEGNA DIRETTA AI DIPENDENTI DELL' IMPRESA - INCLUSIONE*

*(( ( DIRETTIVE DEL CONSIGLIO 67/228, ART . 11, N . 1, LETT . A ), E 77/388, ART . 17, N . 2, LETT . A ) )*

### Massima

*QUALORA IL DATORE DI LAVORO, SOGGETTO PASSIVO AI FINI DELLA NORMATIVA IN FATTO D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, IN FORZA DI UN ACCORDO CONCLUSO CON UNO DEI PROPRI DIPENDENTI E CON UN ALTRO SOGGETTO PASSIVO, CEDENTE, FACCIA CONSEGNARE PER PROPRIO CONTO DEI BENI A DETTO DIPENDENTE CHE LI USA ESCLUSIVAMENTE PER LE ESIGENZE DELL' IMPRESA DEL DATORE DI LAVORO E QUALORA QUESTI RICEVA DAL CEDENTE, PER DETTE CONSEGNE, DELLE FATTURE NELLE QUALI GLI VIENE ADDEBITATA L' IMPOSTA PER I BENI CONSEGNATI, L' ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA E L' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI VANNO INTERPRETATI NEL SENSO*

CHE IL DATORE DI LAVORO PUO' DETRARRE DALL' IVA DA LUI DOVUTA L' IMPOSTA COSI' ADDEBITATAGLI .

DETTE DISPOSIZIONI, INFATTI, BENCHE' LIMITINO IL DIRITTO DI DETRAZIONE DEL CONTRIBUENTE ALL' IMPOSTA DOVUTA O VERSATA "PER LE MERCI CHE GLI SONO (...) FORNITE", NON POSSONO AVERE LO SCOPO DI ESCLUDERE DAL DIRITTO DI DETRAZIONE L' IMPOSTA ASSOLTA PER DEI BENI I QUALI, SEBBENE VENDUTI AL SOGGETTO PASSIVO PER ESSERE USATI ESCLUSIVAMENTE NELL' AMBITO DELLE SUE ATTIVITA' LAVORATIVE, SONO STATI IN CONCRETO CONSEGNATI AI SUOI DIPENDENTI .

## **Parti**

NEL PROCEDIMENTO 165/86,

AVENTE AD OGGETTO LA DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA ALLA CORTE, A NORMA DELL' ART . 177 DEL TRATTATO CEE, DALLA TERZA SEZIONE DELLO HOGE RAAD DER NEDERLANDEN ( CORTE DI CASSAZIONE DEI PAESI BASSI ), NELLA CAUSA DINANZI AD ESSO PENDENTE FRA

DITTA LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV

E

SEGRETARIO DI STATO PER LE FINANZE,

DOMANDA VERTENTE SULL' INTERPRETAZIONE DELL' ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 11 APRILE 1967, N . 67/228, IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI - STRUTTURA E MODALITA' D' APPLICAZIONE DEL SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ( GU N . 71 DEL 14.4.1967, PAG . 1303 ), E DELL' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N . 77/388, 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 ( GU L 145 DEL 13.6.1977, PAG . 1 ),

LA CORTE ( SESTA SEZIONE ),

COMPOSTA DAI SIGG . O . DUE, PRESIDENTE DI SEZIONE, G . C . RODRIGUEZ IGLESIAS, T . KOOPMANS, K . BAHLMANN E C . KAKOURIS, GIUDICI,

AVVOCATO GENERALE : J . L . DA CRUZ VILACA

CANCELLIERE : H . A . ROEHL, AMMINISTRATORE PRINCIPALE

VISTE LE OSSERVAZIONI PRESENTATE :

- PER LA DITTA LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV, RICORRENTE NELLA CAUSA PRINCIPALE, DAL SIG . K . J . M . HOYER, IN QUALITA' DI AGENTE, NELLA FASE ORALE DEL PROCEDIMENTO,

- PER LA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE, DAI SIGG . J . F . BUHL, CONSIGLIERE GIURIDICO, E H . VAN LIER, MEMBRO DEL SERVIZIO GIURIDICO DELLA COMMISSIONE, IN QUALITA DI AGENTI, NELLA FASE SCRITTA E NELLA FASE ORALE,

- PER IL GOVERNO OLANDESE, DAL SEGRETARIO GENERALE DEL MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI, IN QUALITA DI AGENTE, NELLA FASE SCRITTA,

- PER IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA, DAI SIGG . M . SEIDEL E A . DITTRICH, IN QUALITA DI AGENTI, NELLA FASE SCRITTA,

VISTA LA RELAZIONE D' UDIENZA E A SEGUITO DELLA TRATTAZIONE ORALE DEL 30 GIUGNO 1987,

SENTITE LE CONCLUSIONI DELL' AVVOCATO GENERALE, PRESENTATE ALL' UDIENZA DELL' 8 OTTOBRE 1987,

HA PRONUNCIATO LA SEGUENTE

SENTENZA

## **Motivazione della sentenza**

1 CON SENTENZA 2 LUGLIO 1986, PERVENUTA IN CANCELLERIA IL 9 LUGLIO SEGUENTE, LO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI HA SOTTOPOSTO A QUESTA CORTE, A NORMA DELL' ART . 177 DEL TRATTATO CEE, UNA QUESTIONE PREGIUDIZIALE VERTENTE SULL' INTERPRETAZIONE DELL' ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 11 APRILE 1967, N . 67/228, IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA DI AFFARI - STRUTTURA E MODALITA D' APPLICAZIONE DEL SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ( GU N . 71 PAG . 1303/67 ), E DELL' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N . 77/388, 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 ( GU L 145, PAG . 1 ).

2 DETTA QUESTIONE E STATA SOLLEVATA NELL' AMBITO DI UNA CONTROVERSIA FRA LA SOCIETA LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV ( IN PROSIEGUO : "INTIEM " ) E L' AMMINISTRAZIONE TRIBUTARIA OLANDESE, AVENTE AD OGGETTO LA DETRAZIONE INTEGRALE DALL' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ( IN PROSIEGUO : "IVA " ) SULLA BENZINA FORNITA AI DIPENDENTI DELL' INTIEM, MA FATTURATA A QUESTA SOCIETA .

3 DALLA SENTENZA DI RINVIO EMERGE CHE L' INTIEM GESTISCE UNA "RACCOLTA CIRCOLANTE DI RIVISTE" CHE VENGONO CONSEGNATE IN PRESTITO AI CLIENTI A DOMICILIO . IN QUANTO DATORE DI LAVORO, ESSA VERSA AI SUOI FATTORINI UN' INDENNITA DI SPOSTAMENTO IN RAGIONE DELL' USO DELL' AUTOVETTURA NELL' AMBITO DELLA LORO ATTIVITA LAVORATIVA, INDENNITA CHE NON COMPRENDE LE SPESE PER LA BENZINA . INFATTI, ALLA FINE DI OGNI GIORNATA DI LAVORO, I FATTORINI, CHE FANNO RIEMPIRE A LORO SPESE IL SERBATOIO DI BENZINA PRIMA DI INIZIARE IL LAVORO, SI RIFORNISCONO NUOVAMENTE PRESSO UN DISTRIBUTORE DI BENZINA SITUATO DI FRONTE ALLA SEDE DELL' INTIEM, A SPESE DELLA STESSA .

4 L'INTIEM DETRAE INTEGRALMENTE L'IVA RELATIVA ALLA BENZINA E ADDEBITATALE IN FATTURA DALL'IMPRESA CHE GESTISCE IL DISTRIBUTORE DI BENZINA .

5 L'AMMINISTRAZIONE TRIBUTARIA OLANDESE NON CONSIDERAVA LEGITTIMA LA DETRAZIONE INTEGRALE DELL'IVA . A SUO AVVISO, L'IVA DOVEVA ESSERE DETTRATTA SOLTANTO NEI LIMITI DELLA PERCENTUALE STABILITA FORFETTARIAMENTE CON DECRETO MINISTERIALE, IN BASE ALLA NORMATIVA NAZIONALE, RELATIVAMENTE ALL'INDENNITA DI SPOSTAMENTO VERSATA AI DIPENDENTI DELLA SOCIETA, POICHE LE SPESE PER LA BENZINA FANNO PARTE DELLE "SPESE DI SPOSTAMENTO ".

6 IL PUNTO DI VISTA DELL'AMMINISTRAZIONE TRIBUTARIA ERA CONDIVISO DAL GERECHTSHOF DI AMSTERDAM, CHIAMATO A PRONUNCIARSI SU APPELLO DELL'INTIEM . QUEST'ULTIMA RICORREVA QUINDI IN CASSAZIONE . LO HOGE RAAD INNANZITUTTO DISATTENDEVA LA CENSURA DELL'INTERESSATA SECONDO CUI IL GERECHTSHOF AVEVA DICHIARATO A TORTO CHE LA BENZINA E FORNITA DIRETTAMENTE AI DIPENDENTI . ESSO SI E POI CHIESTO SE IL FATTO CHE LA BENZINA SIA, IN BASE A DETTA PRONUNZIA, FORNITA DIRETTAMENTE AI DIPENDENTI OSTI ALLA DETRAZIONE DALL'IVA SU DETTA BENZINA DA PARTE DEL DATORE DI LAVORO .

7 LO HOGE RAAD, RITENENDO CHE LA SOLUZIONE DI QUESTO PROBLEMA DIPENDA DALL'INTERPRETAZIONE DELLA SECONDA E SESTA DIRETTIVA, HA SOSPESO IL PROCEDIMENTO PER SOTTOPORRE A QUESTA CORTE LA SEGUENTE QUESTIONE PREGIUDIZIALE :

"QUALORA IL CONTRIBUENTE ( IN PROSIEGUO : "IL DATORE DI LAVORO " ), IL QUALE IN FORZA DI UN ACCORDO CON UNO DEI PROPRI DIPENDENTI E CON UN ALTRO CONTRIBUENTE ( IN PROSIEGUO : "IL FORNITORE " ) FACCIAMO CONSEGNARE DAL FORNITORE AL DETTO DIPENDENTE DEI BENI DESTINATI AD ESSERE USATI PER SCOPI ATTINENTI ALL'ATTIVITA DEL DATORE DI LAVORO, RICEVA DAL FORNITORE DELLE FATTURE NELLE QUALI L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO VIENE ADDEBITATA AL DATORE DI LAVORO STESSO, SE GLI ARTT . 11, N . 1, PRIMA PARTE E LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA E, RISPETTIVAMENTE, L'ART . 17, N . 2, PRIMA PARTE E LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA IMPLICHIAMO CHE IL DATORE DI LAVORO PUO DETRARRE DAL TRIBUTO DA LUI DOVUTO L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ADDEBITATAGLI, OVVERO A CIO OSTI IL FATTO CHE LA CESSIONE NON E STATA FATTA ALLO STESSO DATORE DI LAVORO, BENSÌ AL DIPENDENTE ."

8 PER UNA PIU AMPIA ESPOSIZIONE DEGLI ANTEFATTI E DELL'AMBITO GIURIDICO DELLA CAUSA PRINCIPALE, NONCHE DELLO SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO E DELLE OSSERVAZIONI PRESENTATE ALLA CORTE, SI RINVIA ALLA RELAZIONE D'UDIENZA . DETTI ELEMENTI DEL FASCICOLO SONO MENZIONATI IN PROSIEGUO SOLO SE NECESSARIO AL RAGIONAMENTO DELLA CORTE .

9 SI DEVE RILEVARE CHE, A TENORE DELL'ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA PREDETTA SECONDA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO :

"NELLA MISURA IN CUI I BENI E I SERVIZI SONO UTILIZZATI PER I BISOGNI DELLA SUA IMPRESA, IL SOGGETTO PASSIVO E AUTORIZZATO A DEDURRE DALL'IMPOSTA DI CUI E DEBITORE :

A ) L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO CHE GLI VIENE FATTURATA PER I BENI CHE GLI SONO FORNITI E PER I SERVIZI CHE GLI SONO PRESTATI (...)"

10 L' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA PREDETTA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO DISPONE ANALOGAMENTE CHE :

"NELLA MISURA IN CUI BENI E SERVIZI SONO IMPIEGATI AI FINI DI SUE OPERAZIONI SOGGETTE AD IMPOSTA, IL SOGGETTO PASSIVO E AUTORIZZATO A DEDURRE DALL' IMPOSTA DI CUI E 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 (...)"

11 DA QUESTE DISPOSIZIONI EMERGE CHE LA DETRAZIONE DELL' IVA PAGATA A MONTE DAL SOGGETTO PASSIVO PUO RIGUARDARE SOLTANTO L' IMPOSTA DOVUTA O ASSOLTA PER I BENI CHE GLI SONO STATI FORNITI, E PER I SERVIZI CHE GLI SONO STATI PRESTATI, NELL' AMBITO DELLE SUE ATTIVITA PROFESSIONALI .

12 ALLA LUCE DEGLI ANTEFATTI DELLA CAUSA PRINCIPALE, COME ACCERTATI DAL GIUDICE NAZIONALE, LA PRESENTE CONTROVERSIA SOLLEVA IL PROBLEMA DEL SE DETTO PRINCIPIO OSTI ALLA DETRAZIONE DELL' IVA, QUOLORA I BENI SIANO STATI ACQUISTATI DAL SOGGETTO PASSIVO E USATI, DOPO ESSERE STATI FORNITI AI DIPENDENTI DELLO STESSO, PER LE ESIGENZE DELL' IMPRESA .

13 A QUESTO PROPOSITO SI DEVE OSSERVARE COME DAL SISTEMA DI DETRAZIONE DISCIPLINATO DAGLI ARTT . 17-20 DELLA SESTA DIRETTIVA EMERGA CHE IL DIRITTO DI DETRARRE L' IVA PAGATA A MONTE RIGUARDA I BENI ED I SERVIZI ATTINENTI ALL' ESERCIZIO DELLE ATTIVITA PROFESSIONALI DA PARTE DEL SOGGETTO PASSIVO, ESCLUSE, A TENORE DELL' ART . 17, N . 6, LE SPESE NON AVENTI UN "CARATTERE STRETTAMENTE PROFESSIONALE", QUALI, IN PARTICOLARE, LE SPESE Suntuarie, di DIVERTIMENTO O DI RAPPRESENTANZA .

14 SE NE DEVE CONCLUDERE CHE DETTO SISTEMA DI DETRAZIONE DEVE APPLICARSI IN MODO TALE CHE IL SUO CAMPO DI APPLICAZIONE CORRISPONDA, PER QUANTO POSSIBILE, ALLA SFERA DELLE ATTIVITA PROFESSIONALI DEL CONTRIBUENTE . IN QUESTO CONTESTO, L' ART . 17, N . 2, DELLA SESTA DIRETTIVA, LIMITANDO IL DIRITTO DI DETRAZIONE DEL CONTRIBUENTE, PER QUANTO RIGUARDA L' IVA ATTINENTE AI BENI FORNITI, ALL' IMPOSTA DOVUTA O ASSOLTA "PER LE MERCI CHE GLI SONO (...) FORNITE", NON PUO MIRARE AD ESCLUDERE DAL DIRITTO DI DETRAZIONE L' IVA ASSOLTA PER I BENI CHE, SEBBENE VENDUTI AL SOGGETTO PASSIVO PER ESSERE USATI ESCLUSIVAMENTE NELL' AMBITO DELLE SUE ATTIVITA PROFESSIONALI, SONO STATI CONSEGNATI IN CONCRETO AI SUOI DIPENDENTI .

15 QUESTA INTERPRETAZIONE E CORROBORATA DALLO SCOPO STESSO DEL SISTEMA DI DETRAZIONE . INFATTI, A TENORE DELL' ART . 2, COMMA 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 DI AFFARI ( GU N . 71 DEL 14.4.1967, PAG . 1301/67 ), L' IVA, CALCOLATA, PER CIASCUNA OPERAZIONE, SUL PREZZO DEL BENE O DEL SERVIZIO ALL' ALIQUOTA VIGENTE PER IL SUDDETTO BENE O PER IL SUDDETTO SERVIZIO, E ESIGIBILE, PREVIA DETRAZIONE DELL' IMPORTO DELL' IVA "CHE HA GRAVATO DIRETTAMENTE SUL COSTO DEI DIVERSI ELEMENTI COSTITUTIVI DEL PREZZO " .

16 LA QUESTIONE SOLLEVATA DALLO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI DEV' ESSERE PERTANTO RISOLTA NEL SENSO CHE QUALORA UN DATORE DI LAVORO, SOGGETTO PASSIVO AI FINI DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI IVA, IN FORZA DI UN ACCORDO CON

*UNO DEI PROPRI DIPENDENTI E CON UN ALTRO SOGGETTO PASSIVO, FORNITORE, FACCIA CONSEGNARE DAL FORNITORE AL DETTO DIPENDENTE DEI BENI CHE QUEST' ULTIMO USA ESCLUSIVAMENTE PER SCOPI ATTINENTI ALL' ATTIVITA DEL DATORE DI LAVORO E QUALORA QUEST' ULTIMO RICEVA DAL FORNITORE DELLE FATTURE NELLE QUALI GLI VIENE ADDEBITATA L' IVA, L' ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA E L' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA IN MATERIA DI IVA DEVONO ESSERE INTERPRETATI NEL SENSO CHE IL DATORE DI LAVORO PUO DETRARRE DALL' IVA DA LUI DOVUTA L' IVA COSI ADDEBITATAGLI .*

## **Decisione relativa alle spese**

*SULLE SPESE*

*17 LE SPESE SOSTENUTE DAL GOVERNO OLANDESE, DAL GOVERNO TEDESCO E DALLA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE, CHE HANNO PRESENTATO OSSERVAZIONI ALLA CORTE, NON POSSONO DAR LUOGO A RIFUSIONE . 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 .*

## **Dispositivo**

*PER QUESTI MOTIVI,*

*LA CORTE ( SESTA SEZIONE ),*

*PRONUNCIANDOSI SULLA QUESTIONE SOTTOPOSTALE DALLO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI, CON SENTENZA 2 LUGLIO 1986, DICHIARA :*

*QUALORA UN DATORE DI LAVORO, SOGGETTO PASSIVO AI FINI DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI IVA, IN FORZA DI UN ACCORDO CON UNO DEI PROPRI DIPENDENTI E CON UN ALTRO SOGGETTO PASSIVO, FORNITORE, FACCIA CONSEGNARE DAL FORNITORE AL DETTO DIPENDENTE DEI BENI CHE QUEST' ULTIMO USA ESCLUSIVAMENTE PER SCOPI ATTINENTI ALL' ATTIVITA DEL DATORE DI LAVORO E QUALORA QUEST' ULTIMO RICEVA DAL FORNITORE DELLE FATTURE NELLE QUALI GLI VIENE ADDEBITATA L' IVA, L' ART . 11, N . 1, LETT . A ), DELLA SECONDA DIRETTIVA E L' ART . 17, N . 2, LETT . A ), DELLA SESTA DIRETTIVA IN MATERIA DI IVA DEVONO ESSERE INTERPRETATI NEL SENSO CHE IL DATORE DI LAVORO PUO DETRARRE DALL' IVA DA LUI DOVUTA L' IVA COSI ADDEBITATAGLI .*