"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 ".

4 . I governi tedesco e spagnolo sostengono in sostanza che il disposto dell' art . 21, n . 1, lett . c), è stato inserito solo per evitare frodi : anche se ogni importo figurante in una fattura deve essere versato al fisco da chi ha emesso la fattura, esso non dà tuttavia diritto a detrazione se non corrisponde ad un' imposta effettivamente dovuta per legge .

5 . Il governo tedesco osserva in particolare che la detrazione effettuata in relazione all' imposta sulla cifra d' affari indebitamente indicata nella fattura è incompatibile con l' art . 17, n . 2, lett . a). Questa disposizione è redatta come segue :

"Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati a 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 ".

6 . Con l' espressione "imposta dovuta" si farebbe pertanto riferimento unicamente all' imposta che deve essere versata al fisco in base ad una corretta applicazione della legge e non a quella che è dovuta unicamente perché è indicata nella fattura .

7 . All' udienza il governo tedesco ha insistito in particolare sulle modifiche apportate dal Consiglio alla proposta di direttiva presentata dalla Commissione . L' art . 17, n . 2, lett . a), di quest' ultima disponeva che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall' imposta di cui è debitore

"l' imposta sul valore aggiunto addebitatagli in fattura ... per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati ".

Il Consiglio ha sostituito l' espressione l' "imposta addebitatagli in fattura" con "imposta dovuta o assolta" e ha aggiunto alla fine della frase le parole "da un altro soggetto passivo ". Con ciò avrebbe voluto escludere tutti i casi nei quali l' imposta è dovuta soltanto in quanto è indicata nella fattura .

8 . Non intendo evidentemente contestare che tale sia stata l' intenzione del Consiglio o, almeno, quella di taluni dei suoi membri . Tuttavia, a tenore dell' art . 21 l' imposta sul valore aggiunto è dovuta da chiunque indichi l' imposta in una fattura . Orbene, l' art . 17, n . 2, lett . a), si riferisce senz' altro ad un' imposta dovuta o assolta e ritengo che spetti alla Corte interpretare la direttiva in base alla sua redazione e non in base a quella che poteva essere, secondo questo o quello Stato membro, l' intenzione effettiva del Consiglio .

9 . Il governo spagnolo osserva che ai termini dell' art . 17, n . 1, il diritto di detrazione nasce quando l' imposta detraibile diviene esigibile . Esso ne deduce che le imposte che non siano esigibili dal soggetto passivo che le scarica non possono dar luogo a detrazione . Questi soggetti passivi sarebbero debitori solo degli importi dovuti in base al diritto vigente .

10 . Orbene, l' art . 21 della direttiva reca il titolo "debitori dell' imposta verso l' erario" e nel n . 1, lett . c), stabilisce che l' imposta sul valore aggiunto è dovuta da chiunque la indichi in una fattura . Il soggetto passivo che opera siffatta menzione diviene quindi senz' altro debitore dell' imposta, anche se quest' ultima non è dovuta per legge .

11 . Peraltro, a tenore dell' art . 10, n . 1,

"si considera

a) fatto generatore dell' imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l' esigibilità dell' imposta;

b) esigibilità dell' imposta il diritto che l' erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell' imposta (...)".

A tenore del n . 2 dello stesso articolo,

"il fatto generatore dell' imposta si verifica e l' imposta diventa esigibile all' atto della cessione di beni o della prestazione di servizi ".

12 . Ogni imposta indicata in una fattura, anche se non è dovuta per legge, diviene quindi esigibile una volta che l' operazione cui si riferisce venga effettuata .

13 . I governi intervenienti hanno anche invocato l' art . 18, n . 1, lett . a), il quale prescrive che per poter esercitare il diritto di detrazione il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell' art . 22, n . 3 . Quest' ultima disposizione stabilisce, nel punto b), che

"la fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell' imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l' esenzione ".

14 . A mio avviso, però, questa disposizione stabilisce una "lex generalis" alla quale deroga la "lex specialis" di cui all' art . 21, n . 1, lett . c). In via di principio ogni fattura deve indicare l' importo corrispondente esattamente all' aliquota vigente per la merce o per la prestazione di cui trattasi . Tuttavia, qualora questa norma non sia osservata e un importo non dovuto per legge o errato figuri nella fattura, chi ha emesso la fattura diviene nondimeno debitore, in forza dell' art . 21, n . 1, lett . c), dell' importo che ha effettivamente indicato, e questo importo può essere successivamente detratto dal soggetto passivo al quale la merce è stata fornita o il servizio è stato prestato .

15 . Il governo olandese, pur ritenendo anch' esso che possa essere detratta soltanto l' imposta "materialmente dovuta", manifesta tuttavia una posizione meno radicale degli altri governi intervenienti, riferendosi alla prassi seguita nei Paesi Bassi . Secondo questa prassi, "in un primo momento il fisco si rivolge a chi ha indicato indebitamente nella fattura l' imposta sulla cifra d' affari . E solo quando questa azione non presenta alcuna possibilità di successo che, ricorrendo taluni presupposti, per esempio, in mancanza di buona fede del destinatario della fattura, l' imposta detratta è riscossa a posteriori anche da quest' ultimo . Questa prassi si basa sui principi di buona amministrazione (...)".

16 . Il governo olandese ci indica così la strada da seguire per risolvere il problema . Poiché dall' art . 21, n . 1, lett . c), emerge chiaramente che ogni imposta indicata nella fattura è dovuta all' erario, è logico esigerla, in un primo momento, da chi ha redatto la fattura . Se l' importo così dovuto può essere recuperato, non è più necessario chiederlo una seconda volta a colui al quale è stata fornita la merce o al beneficiario della prestazione di servizi (in prosieguo : il "secondo soggetto passivo ").

17 . Qualora l' imposta non sia stata versata d' ufficio dal primo soggetto passivo o non possa essere recuperata presso di lui, si deve a mio giudizio, effettuare la seguente distinzione :

a) se neanche il secondo soggetto passivo ha versato l' imposta al fornitore o al prestatore di servizi, sussiste una forte presunzione di collusione fraudolenta e ciò giustifica pienamente che l' amministrazione esiga il versamento dell' imposta dal secondo soggetto passivo e privi così d' efficacia la detrazione da lui effettuata;

b) se risulta, invece, che il secondo soggetto passivo ha effettivamente versato l' importo di cui trattasi al primo soggetto passivo, non dovrebbe essere possibile per il fisco annullare la detrazione chiedendo questa somma al secondo soggetto passivo .

18 . Trattare, in tal caso, i due soggetti passivi come responsabili in solido del versamento dell' imposta, in mancanza di qualsiasi norma che stabilisca siffatta solidarietà, non sarebbe conforme ai principi della giustizia e dell' equità . Le lett . a) e b) del n . 1 dell' art . 21 consentono agli Stati membri di stabilire siffatta responsabilità solidale qualora il soggetto passivo che effettua l' operazione imponibile risieda all' estero, ma la lett . c) non contempla nulla del genere .

19 . Del resto, se ci si rifiutasse di ammettere in tal caso un diritto di detrazione si potrebbe del pari negare questo diritto ogni volta che il primo soggetto passivo si sia astenuto dal versare all' erario un importo dovuto per legge e correttamente calcolato .

20 . L' adozione di siffatto legame di solidarietà porterebbe, inoltre, ad imporre a tutti gli operatori economici un obbligo di vigilanza del tutto eccessivo, perché è inconcepibile che tutte le ditte possano controllare l' esattezza di ogni importo IVA indicato sulle innumerevoli fatture che esse ricevono durante un anno dai loro fornitori .

21 . Al pari della Commissione e della ricorrente nella causa principale, ritengo, peraltro, che sia contrario al sistema e all' obiettivo della sesta direttiva negare la detrazione nel caso in esame . Lo scopo del sistema IVA è, infatti, di far sì che l' imposta sia neutra, allo scopo, in particolare, di non falsare le condizioni di concorrenza . L' essenziale è quindi evitare una doppia imposizione su uno stesso "valore aggiunto" . Ne consegue che il diritto di detrazione deve sussistere ogni volta che l' imposta dev' essere versata, il che avviene se essa figura, anche indebitamente, in una fattura .

22 . Del resto, la Corte ha ricordato nella giurisprudenza l' importanza delle considerazioni di cui sopra, affermando che

"il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l' imprenditore dall' IVA dovuta o pagata nell' ambito di tutte le sue attività economiche . Il sistema comune d' imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell' imposizione fiscale per tutte le attività economiche" (1).

23 . La sentenza Schul I (2) mi sembra ancora più istruttiva poiché in essa si può leggere

"ad ogni passaggio, l' IVA è dovuta solo previa detrazione dell' ammontare dell' imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo " .

24 . Ne consegue che ciò che rileva è se il secondo soggetto passivo abbia effettivamente versato l' IVA al primo soggetto passivo . Se ciò si verifica, egli può detrarla, anche se gli era stata richiesta indebitamente .

25 . Nella sentenza 21 settembre 1988 nella causa 50/87 (Commissione / Repubblica francese, Racc . pag . 0000), avete precisato

"in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte . Limitazioni di tal fatta al diritto a detrazione incidono sul livello dell' imposizione fiscale e devono essere applicate in modo analogo in tutti gli

Stati membri . Di conseguenza, sono consentite deroghe solo nei casi espressamente contemplati dalla direttiva" (punti 16 e 17 della sentenza).

Orbene, nella direttiva non vi è alcuna disposizione che stabilisca che un importo che è dovuto soltanto perché indicato nella fattura non dia diritto alla detrazione .

26 . Infine, per quanto riguarda la necessità di prevenire le frodi, nel punto 22 della stessa sentenza avete rilevato che tale necessità può giustificare provvedimenti che deroghino alla direttiva solo nell' ambito del procedimento contemplato dall' art . 27 della stessa .

27 . Ritengo, pertanto, che non siano convincenti le obiezioni dei governi intervenienti e che il diritto di effettuare la detrazione contemplato dalla sesta direttiva comprenda l' imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere stata indicata in fattura, salvo nel caso in cui si possa dimostrare che l' importo di cui trattasi non è stato versato al soggetto passivo che ha emesso la fattura .

Sulla seconda questione

28 . In caso di soluzione affermativa della prima questione, lo Hoge Raad ci chiede se la direttiva consenta agli Stati membri di escludere - del tutto, o in taluni casi particolari - il diritto di detrarre detta imposta mediante prescrizioni relative alla fattura .

29 . Dall' art . 18, n . 1, lett . a), emerge che il soggetto passivo, per potere esercitare il diritto di detrazione, deve essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell' art . 22, n . 3 . A tenore della lett . b) di quest' ultima disposizione, la fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell' imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l' esenzione .

30 . Nella sentenza 14 luglio 1988 (3), Jeunehomme, avete osservato che, anche se la direttiva si limita in tal modo a prescrivere una fattura che contenga determinate indicazioni, gli Stati membri possono tuttavia prescrivere ulteriori indicazioni . L' art . 22, n . 8, dispone infatti che

"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 ".

31 . Nel dispositivo della citata sentenza avete dichiarato che

"gli artt . 18, n . 1, lett . a) e 22, n . 3, lett . a) e b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 388, consentono agli Stati membri di subordinare l' esercizio del diritto di detrazione alla detenzione di una fattura che contenga obbligatoriamente talune indicazioni necessarie per garantire la riscossione dell' imposta sul valore aggiunto e il controllo da parte dell' amministrazione fiscale . Tali indicazioni non devono, per il loro numero o per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l' esercizio del diritto di detrazione ".

32 . Nella causa principale non si controverte, a dire il vero, sulle indicazioni ulteriori, ma sulle seguenti prescrizioni .

33 . A tenore dell' art . 35, n . 1, lett . g), della legge olandese del 1968 relativa all' imposta sulla cifra d' affari, la fattura che l' imprenditore deve emettere, per le cessioni di merci e le prestazioni di servizi ad un altro imprenditore, deve indicare chiaramente

"l' importo dell' imposta dovuta per la cessione di merci o per la prestazione di servizi . Non è ammessa l' indicazione di un importo d' imposta diverso ".

34 . Inoltre, l' art . 24, lett . b), del decreto del 1968 di esecuzione della legge relativa all' imposta sulla cifra d' affari prescrive che in caso di subcontratto la riscossione dell' IVA sia spostata dal subcontraente che effettua la prestazione al contraente (principale) che riceve la prestazione . Il

subcontraente non deve indicare alcun importo IVA nella fattura, ma iscrivervi invece la menzione "imposta sul valore aggiunto traslata".

35. Peraltro, dalla normativa olandese emerge che un imprenditore, qualora riceva una fattura che violi una delle disposizioni riassunte qui sopra, non ha diritto a detrarre l'importo indebitamente indicato nella fattura perché quest'ultima non è stata emessa nel modo prescritto, e ciò nonostante il fatto che chi indichi questo importo nella fattura né è anche debitore nei confronti del fisco.

36. Esaminiamo la disciplina generale e la cosiddetta disciplina della traslazione.

37. a) Per quanto riguarda il divieto di indicare nella fattura un importo IVA diverso da quello dovuto per legge, osserverò quanto segue.

38. Ritengo che, anche se non è rispettato questo obbligo, uno Stato membro non può tuttavia avere la facoltà di privare l'imprenditore del diritto di detrazione richiamandosi all'argomento formale secondo cui la fattura non corrisponde a quanto prescritto dalla normativa nazionale sull'emissione delle fatture.

39. A mio avviso, l'obbligo di non indicare un importo IVA diverso da quello dovuto per legge non costituisce uno degli "altri obblighi" che gli Stati membri possono stabilire, ai sensi dell'art. 22, n. 8, per garantire l'esatta riscossione dell'IVA. Si tratta invece di un obbligo che, anche se non è espressamente stabilito dalla direttiva, è però implicito nella stessa.

40. Inoltre la direttiva ha già comminato una sanzione in caso di inosservanza di quest'obbligo: lo ha fatto nell'art. 21, n. 1, lett. c), in forza del quale chiunque indichi (anche se a torto) un' imposta in una fattura ne è debitore.

41. Peraltro ho osservato, a proposito della soluzione da fornire alla prima questione, che il diritto di effettuare la detrazione comprende l'imposta dovuta esclusivamente per essere stata indicata nella fattura.

42. Non è pertanto neanche concepibile che gli Stati membri possano derogare ad un principio così fondamentale della sesta direttiva come quello del diritto di detrazione, invocando una disposizione del loro diritto nazionale secondo cui la fattura deve indicare l'importo esatto dell'IVA dovuta per legge, escluso qualsiasi altro importo.

43. b) Passiamo ora alla disciplina della traslazione. I Paesi Bassi hanno potuto mettere in vigore questa disciplina solo in base ad una deroga alla sesta direttiva autorizzata dal Consiglio (4), in forza dell'art. 27 di detta direttiva.

44. La prima frase del n. 1 di questo articolo recita:

"Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali".

45. La disposizione base della disciplina della traslazione dell'IVA deroga chiaramente ad uno dei principi fondamentali della sesta direttiva, vale a dire quello secondo il quale la fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione. Nella fattispecie non vi è esenzione, ma traslazione dell'IVA e quindi ricorre senz'altro una deroga a questa disposizione.

46. Orbene, ritengo che una disciplina di deroga alla sesta direttiva, autorizzata dal Consiglio, costituisca necessariamente un tutt'uno. La disciplina della traslazione dell'IVA mira ad evitare talune frodi. Perché questa disciplina possa raggiungere i suoi obiettivi occorre che il contraente

principale eserciti un controllo su ciascuno dei suoi subcontraenti ed accetti da loro solo fatture recanti la dicitura "imposta sul valore aggiunto traslata ". Il divieto di detrarre un' imposta indebitamente indicata in tale fattura mira ad obbligare l' imprenditore ad essere vigilante . Questo divieto costituisce pertanto un elemento essenziale di questa disciplina speciale . Anche questa seconda deroga ai principi della direttiva deve pertanto essere considerata ricompresa nell' autorizzazione del Consiglio .

Conclusione

47 . In base a tutte le considerazioni che precedono, suggerisco di risolvere come segue le questioni sollevate dallo Hoge Raad :

"1) Il diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva in materia di IVA comprende l' imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere stata indicata in fattura, salvo nel caso in cui possa essere dimostrato che l' importo di cui trattasi non è stato versato al soggetto passivo che ha emesso la fattura .

2) La sesta direttiva non consente agli Stati membri di escludere il diritto di effettuare la detrazione dell' imposta sul valore aggiunto prescrivendo che la fattura debba indicare l' importo esatto dell' IVA dovuta per legge, escluso qualsiasi altro importo ".

Ciò non vale quando uno Stato membro è stato autorizzato dal Consiglio, in base all' art . 27 della direttiva, ad applicare un regime di deroga alla direttiva che vieti l' indicazione di un importo IVA nella fattura ed escluda il diritto di detrazione quando tale divieto non è stato rispettato .

(*) Lingua originale : il francese .

(1) Causa 268/83, Rompelman, Racc . 1985, pag . 655, punto 19 .

(2) Causa 15/81, G . Schul / Ispettore dei tributi d' importazione e delle imposte di consumo, Racc . 1982, pag . 1409, punto 10 .

(3) Cause riunite 123 e 330/87, Léa Jeunehomme, Société anonyme d' étude et de gestion immobilière (EGI) e Stato belga (Racc . 1988, pag . 0000).

(4) GU C 197 del 31.7.1982, pag . 1 .