

|

## 61993J0302

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 26 settembre 1996. - Etienne Debouche contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Gerechtshof 's-Gravenhage - Paesi Bassi. - IVA - Interpretazione dell'art. 17, nn. 2 e 3, lett. a), della direttiva 77/388/CEE e degli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, della direttiva 79/1072/CEE - Rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese. - Causa C-302/93.

*raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-04495*

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 ° Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese ° Avvocato che fruisce di un'esenzione nello Stato membro in cui è residente ° Rimborso dell'imposta afferente a servizi resi all'interessato in uno Stato membro in cui le prestazioni degli avvocati non sono esentate ° Inammissibilità*

*[Direttive del Consiglio 79/1072, art. 3, lett. b), e 77/388, art. 28, n. 3, lett. b), e allegato F]*

## Massima

*L'art. 3, lett. b), dell'ottava direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ° Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, dev'essere interpretato nel senso che un avvocato che fruisce di un'esenzione nello Stato membro in cui è residente, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva, non è per questo legittimato a chiedere all'amministrazione competente di questo Stato membro il rilascio dell'attestazione prevista dal detto art. 3, lett. b), e non ha quindi diritto al rimborso dell'IVA applicata a servizi resi in uno Stato membro in cui non è residente ed in cui le prestazioni effettuate da avvocati non sono esentate. Infatti, sia dal detto art. 3, lett. b), dell'ottava direttiva, sia dal sistema attuato dalla sesta direttiva risulta che un soggetto passivo che fruisce di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto*

*a deduzione dell' imposta pagata a monte all' interno del paese, non ha diritto neppure, conformemente alla finalità del sistema delle direttive relative all' imposta sul valore aggiunto, al rimborso dell' imposta pagata in un altro Stato membro, né, di conseguenza, al rilascio di un' attestazione ai sensi di questa disposizione.*

## **Parti**

*Nel procedimento C-302/93,*

*avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof dell' Aia (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra*

*Étienne Debouche*

*e*

*Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,*

*domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 17, nn. 2 e 3, 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 d' affari ° Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), e degli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, dell' ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Modalità per il rimborso dell' imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all' interno del paese (GU L 331, pag. 11),*

*LA CORTE (Sesta Sezione),*

*composta dai signori C.N. Kakouris, presidente di sezione, G. Hirsch (relatore) e P.J.G. Kapteyn, giudici,*

*avvocato generale: G. Tesauro*

*cancelliere: H.A. Ruehl, amministratore principale*

*viste le osservazioni scritte presentate:*

*° per il signor Debouche, dai signori S.T.M. Beelen e E.J. Janzen, consulenti fiscali;*

*° per il governo olandese, dal signor J.G. Lammers, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;*

*° per il governo portoghese, dai signori L. Fernandes, direttore del servizio giuridico presso la direzione generale delle Comunità europee del ministero degli Affari esteri, e A. Correia, vicedirettore generale del servizio di amministrazione dell' IVA, in qualità di agenti;*

*° per la Commissione delle Comunità europee, dal signor E. Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, assistito dall' avv. L. van den Berghe, del foro di Bruxelles,*

*vista la relazione d' udienza,*

*sentite le osservazioni orali del signor Debouche, rappresentato dal signor E.J. Janzen, del governo olandese, rappresentato dal signor J.S. van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo tedesco,*

*rappresentato dal signor E. Roeder, Ministerialrat presso il ministero federale dell' Economia, e della Commissione, rappresentata dal signor E. Traversa, assistito dall' avv. L. van den Berghe, all' udienza del 23 novembre 1995,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 1 febbraio 1996,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

*1 Con ordinanza 19 maggio 1993, pervenuta in cancelleria il 1 giugno seguente, il Gerechtshof dell' Aia ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull' interpretazione dell' art. 17, nn. 2 e 3, 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 d' affari ° Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la "sesta direttiva"), e degli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, dell' ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Modalità per il rimborso dell' imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all' interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l' "ottava direttiva").*

*2 Tale questione è stata sollevata nell' ambito di una controversia tra il signor Debouche e l' ispettore delle imposte, riguardante il diritto al rimborso dell' imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' "IVA") previsto dagli artt. 17 e 33 della Wet op de omzetbelasting (legge relativa all' imposta sulla cifra d' affari) del 1968, articoli che hanno recepito nell' ordinamento giuridico olandese le disposizioni dell' ottava direttiva.*

*3 Il Regno del Belgio si è avvalso della possibilità prevista dal combinato disposto dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F della sesta direttiva, non assoggettando all' IVA le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati. Nei Paesi Bassi queste stesse prestazioni sono invece assoggettate all' imposta sulla cifra d' affari.*

*4 Il signor Debouche, avvocato residente in Belgio, noleggiava presso una società di leasing con sede nei Paesi Bassi un autoveicolo che utilizzava esclusivamente per la sua attività professionale in Belgio.*

*5 Egli presentava all' amministrazione olandese una domanda diretta ad ottenere il rimborso dell' IVA che gli era stata fatturata sul prezzo di locazione dell' autoveicolo per il periodo 1 gennaio - 31 ottobre 1990.*

*6 A tale domanda venivano allegati gli originali delle fatture e un' attestazione rilasciata dalle autorità belghe, dalla quale risultava che il signor Debouche "(...) in Belgio non è assoggettato all' imposta sul valore aggiunto, poiché egli effettua prestazioni di servizi esonerate ai sensi dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F della sesta direttiva (...)".*

*7 L' art. 2 dell' ottava direttiva dispone quanto segue:*

*"Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all' interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l' imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all' interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all' importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all' articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e*

b), della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all' art. 1, lettera b)"/>.

L' art. 3 dell' ottava direttiva stabilisce che:

"Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all' articolo 2 che non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all' interno del paese, deve:

(...)

b) comprovare, mediante attestazione rilasciata dall' amministrazione dello Stato in cui è residente, che egli è assoggettato all' imposta sul valore aggiunto in tale Stato. Tuttavia, quando il servizio competente di cui all' articolo 9, primo comma, è già in possesso di tale documento giustificativo, il soggetto passivo non è più tenuto a fornirne un altro per un anno, a decorrere dalla data del rilascio della prima attestazione da parte dell' amministrazione dello Stato in cui egli è residente. Gli Stati membri non rilasciano alcuna attestazione ai soggetti passivi che beneficiano di una franchigia dell' imposta ai sensi dell' articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 77/388/CEE;

(...)"

L' art. 5, primo comma, dell' ottava direttiva dispone che:

"Ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell' imposta è determinato conformemente all' articolo 17 della direttiva 77/388/CEE, quale si applica nello Stato membro del rimborso".

8 Il competente ispettore delle imposte respingeva il reclamo del signor Debouche, il quale proponeva allora un ricorso dinanzi al Gerechtshof dell' Aia. Il ricorrente nella causa principale assume in particolare che egli è soggetto passivo ai sensi dell' art. 3, lett. b), dell' ottava direttiva e che, a tenore dell' art. 5, primo comma, della stessa direttiva, il diritto al rimborso è disciplinato dalle norme in materia di detrazione dello Stato membro del rimborso, per cui si applicano nei suoi confronti le disposizioni olandesi ai sensi delle quali gli avvocati hanno diritto a dedurre l' IVA pagata a monte.

9 Nel punto 6.2 dell' ordinanza di rinvio il giudice a quo ha ritenuto che la soluzione della presente controversia dipendesse dall' interpretazione del combinato disposto degli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, dell' ottava direttiva, da un lato, e dell' art. 17, nn. 2 e 3, lett. a), della sesta direttiva, dall' altro.

10 Esso ha deciso pertanto di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Come debbano essere interpretate le disposizioni della sesta e ottava direttiva ° sopra indicate sub 6.2 ° tra loro combinate, al fine di poter esaminare la domanda precedentemente illustrata di rimborso dell' imposta sulla cifra d' affari".

11 Con tale questione il giudice a quo chiede in sostanza se gli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, dell' ottava direttiva e l' art. 17, nn. 2 e 3, lett. a), della sesta direttiva vadano interpretati nel senso che un avvocato che nello Stato membro in cui è residente fruisce di un' esenzione dall' IVA ai sensi del combinato disposto dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F della sesta direttiva ha diritto al rimborso dell' IVA applicata a servizi resi all' interno di un altro Stato membro nel quale le prestazioni effettuate da avvocati non sono esentate.

12 Onde fornire una soluzione utile per la definizione della causa principale, va ricordato che, a tenore dell' art. 3, lett. b), dell' ottava direttiva, per godere del rimborso il soggetto passivo deve comprovare, mediante un' attestazione rilasciata dall' amministrazione dello Stato in cui è residente, di essere assoggettato all' IVA in questo Stato.

13 Orbene, è pacifico che il signor Debouche non ha presentato tale attestazione alle autorità olandesi.

14 In particolare, occorre rilevare che a buon diritto uno Stato membro non rilascia attestazioni, ai sensi dell' art. 3, lett. b), dell' ottava direttiva, a un avvocato che all' interno del paese effettua prestazioni di servizi esentate, in forza del combinato disposto dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F della sesta direttiva, nello Stato membro in cui è residente.

15 Infatti, come precisa l' art. 3, lett. b), ultima frase, dell' ottava direttiva, un soggetto passivo che beneficia di un' esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell' imposta pagata a monte all' interno del paese, non ha diritto neppure, conformemente alla finalità del sistema delle direttive sull' IVA, al rimborso dell' IVA pagata in un altro Stato membro.

16 Questa interpretazione corrisponde a quella fornita dalla Corte in ordine all' art. 17 della sesta direttiva. Infatti, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalle direttive in materia, quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un' operazione esente, quest' ultimo non ha il diritto di detrarre l' IVA pagata a monte (v., in particolare, sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group, Racc. pag. I-983, punto 28).

17 Orbene, si deve rilevare che dall' art. 17, n. 2, della sesta direttiva risulta che un avvocato che beneficia dell' esenzione di cui all' art. 28, n. 3, lett. b), combinato con l' allegato F della stessa direttiva, non ha diritto alla deduzione dell' imposta pagata a monte.

18 Occorre anche rilevare che l' ottava direttiva non ha lo scopo di mettere in discussione il sistema attuato dalla sesta direttiva. A tenore del terzo 'considerando', l' ottava direttiva mira piuttosto a porre fine alle divergenze tra le disposizioni allora in vigore negli Stati membri, che erano talvolta all' origine di deviazioni di traffico e di distorsioni di concorrenza. In forza del quinto 'considerando', l' ottava direttiva non deve "far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono".

19 Il signor Debouche invoca tuttavia questo quinto 'considerando' per ottenere il rimborso. Si deve rilevare nondimeno che, se ciò si verificasse, egli sarebbe in una posizione vantaggiosa rispetto agli avvocati olandesi, i quali hanno diritto alla deduzione dell' imposta pagata a monte poiché effettuano operazioni assoggettate ad imposta, mentre il signor Debouche effettua solo operazioni esentate.

20 La questione pregiudiziale va dunque risolta dichiarando che l' art. 3, lett. b), dell' ottava direttiva dev' essere interpretato nel senso che un avvocato che fruisce di un' esenzione nello Stato membro in cui è residente, ai sensi dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F della sesta direttiva, non è per questo legittimato a chiedere all' amministrazione competente di questo Stato membro il rilascio dell' attestazione prevista dal detto art. 3, lett. b), e non ha quindi diritto al rimborso dell' IVA applicata a servizi resi in uno Stato membro in cui non è residente ed in cui le prestazioni effettuate da avvocati non sono esentate.

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*21 Le spese sostenute dai governi olandese, tedesco e portoghese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE (Sesta Sezione),*

*pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Gerechtshof dell' Aia con ordinanza 19 maggio 1993, dichiara:*

*L' art. 3, lett. b), dell' ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Modalità per il rimborso dell' imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all' interno del paese, dev' essere interpretato nel senso che un avvocato che fruisce di un' esenzione nello Stato membro in cui è residente, ai sensi dell' art. 28, n. 3, lett. b), e dell' allegato F 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 d' affari ° Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non è per questo legittimato a chiedere all' amministrazione competente di questo Stato membro il rilascio dell' attestazione prevista dal detto art. 3, lett. b), e non ha quindi diritto al rimborso dell' IVA applicata a servizi resi in uno Stato membro in cui non è residente ed in cui le prestazioni effettuate da avvocati non sono esentate.*