CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 17 giugno 2010¹

I — Introduzione

1. Il principio de minimis non curat lex è enunciato sia in un adagio latino sia nella sesta direttiva IVA² e nella direttiva IVA 2006/112/CE³, che si è oramai sostituita alla sesta direttiva. Tali direttive autorizzano gli Stati membri a concedere un'esenzione dall'IVA per le piccole imprese il cui volume d'affari annuale non superi un determinato importo.

2. Tale esenzione, tuttavia, è esclusa per le operazioni effettuate da operatori non residenti. Il diritto comunitario secondario, pertanto, prevede esplicitamente un trattamento fiscale differenziato a seconda della sede dei soggetti passivi.

3. La sig.ra Schmelz, ricorrente in appello nella causa principale, compie in Austria, per effetto della locazione di un appartamento, operazioni che si pongono al di sotto della soglia di esenzione prevista per le piccole imprese. L'esenzione dall'imposta, però, le

è stata negata in Austria per il fatto che ella non risiede in tale Paese. L'Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Wien (Commissione tributaria indipendente, Sezione distaccata di Vienna), si chiede se le pertinenti norme delle direttive e le relative disposizioni di trasposizione del diritto nazionale siano compatibili con le libertà fondamentali e con il principio generale della parità di trattamento. Gli Stati membri che partecipano al procedimento dinanzi alla Corte, il Consiglio e la Commissione reputano la differenza di trattamento in linea di principio legittima. A loro modo di vedere, un'eventuale lesione delle libertà fondamentali ad essa conseguente sarebbe giustificata dalla finalità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, o meglio, dalla finalità di fronteggiare il rischio di abusi.

II — Contesto normativo

A — Diritto comunitario

1. Trattamento fiscale dei redditi da locazione

4. Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b, della sesta direttiva, l'affitto e la locazione di beni

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — 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) — (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 — Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

immobili sono esenti da IVA. La Repubblica d'Austria, tuttavia, nell'ambito dell'atto di adesione⁴ è stata autorizzata ad applicare, fino al 31 dicembre 1998, all'affitto ed alla locazione di beni immobili ad uso residenziale un'aliquota ridotta. Tale normativa è stata prorogata sine die dall'art. 28, n. 2, lett. j), della sesta direttiva, nella versione di cui alla direttiva 2000/17/CE⁵ ed è stata quindi ripresa nell'art. 117, n. 2, della direttiva 2006/112.

2. Regime particolare per le piccole imprese

5. Ricollegandosi alla seconda direttiva IVA⁶, l'art. 24 della sesta direttiva ha ammesso che alle piccole imprese si applicasse un regime particolare (in prosieguo anche: «regime delle piccole imprese»). La norma così dispone:

«1. Gli Stati membri che incontrano difficoltà ad assoggettare al regime normale dell'imposta le piccole imprese, data la loro attività

o struttura, hanno la facoltà nei limiti e alle condizioni da essi fissati — ma ferma restando la consultazione di cui all'articolo 29 — di applicare modalità semplificate di imposizione e riscossione dell'imposta, in particolare regimi forfettari, i cui effetti non possono però determinare uno sgravio dell'imposta.

2. Fino alla data che il Consiglio fisserà all'unanimità su proposta della Commissione e che non potrà essere posteriore alla soppressione delle imposizioni all'importazione e degli sgravi all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri:

- a) gli Stati membri che si sono avvalsi della facoltà di cui all'articolo 14 della seconda direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967 per introdurre franchigie o riduzioni decrescenti dell'imposta possono mantenerle e mantenere le relative modalità d'applicazione se esse sono conformi al sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Gli Stati membri che applicano una franchigia dall'imposta ai soggetti passivi la cui cifra d'affari annua è inferiore al controvalore in moneta nazionale di 5000 unità di conto europee al tasso di cambio del giorno dell'adozione della presente direttiva, possono aumentare tale franchigia portando il massimale suddetto fino a 5000 unità di conto europee.

4 — Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Norvegia, della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea Allegato XV — Elenco di cui all'art. 151 dell'atto di adesione — IX Fiscalità, n. 2, lett. e) (GU 1994, C 241, pag. 21).

5 — Direttiva del Consiglio 30 marzo 2000, 2000/17/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto: disposizioni transitorie relative alla Repubblica d'Austria e alla Repubblica portoghese (GU L 84, pag. 24).

6 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 71, pag. 1303).

Gli Stati membri che applicano una riduzione decrescente dell'imposta non possono né elevare il limite superiore della suddetta riduzione né rendere più favorevoli le condizioni della sua concessione;

Gli Stati membri hanno la facoltà di escludere operazioni dal regime previsto al paragrafo 2. In ogni caso, le disposizioni del paragrafo 2 non sono applicabili alle operazioni di cui all'articolo 4, paragrafo 3.

b) gli Stati membri che non si sono avvalsi di tale facoltà, possono concedere una franchigia dall'imposta ai soggetti passivi la cui cifra d'affari annua è al massimo pari al controvalore in moneta nazionale di 5000 unità di conto europee al tasso di cambio del giorno dell'adozione della presente direttiva. Essi possono applicare eventualmente una riduzione decrescente dell'imposta ai soggetti passivi la cui cifra d'affari annua supera il massimale fissato da questi Stati per l'applicazione della franchigia.

4. La cifra d'affari cui si fa riferimento per l'applicazione delle disposizioni del paragrafo 2 è costituita dall'importo, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi definite agli articoli 5 e 6, purché siano soggette a imposizione, comprese le operazioni esenti con rimborso delle imposte pagate allo stadio anteriore, ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 2, nonché dall'importo delle operazioni esenti a norma dell'articolo 15 e dall'importo delle operazioni immobiliari, delle operazioni finanziarie di cui all'articolo 13B, lettera d), delle prestazioni di assicurazione, a meno che tali operazioni non abbiano carattere di operazioni accessorie.

c) gli Stati membri che applicano una franchigia dall'imposta ai soggetti passivi la cui cifra d'affari annua è pari o superiore al controvalore in moneta nazionale di 5000 unità di conto europee al tasso di cambio del giorno dell'adozione della presente direttiva, possono aumentarla per mantenerne il valore reale.

Tuttavia le cessioni di beni d'investimento materiali o immateriali dell'impresa non sono prese in considerazione per la determinazione della cifra d'affari.

5. I soggetti passivi che fruiscono della franchigia dall'imposta, non hanno diritto a deduzione conformemente all'articolo 17, né possono addebitare separatamente l'imposta sulle proprie fatture o su qualsiasi altro documento che ne fa le veci.

3. Le nozioni di franchigia e di riduzione decrescente si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese.

6. I soggetti passivi che possono fruire della franchigia dall'imposta possono optare per il regime normale di applicazione dell'imposta

sul valore aggiunto oppure per l'applicazione delle modalità semplificate descritte al paragrafo 1. In questo caso essi beneficiano delle riduzioni decrescenti dell'imposta eventualmente previste dalla legislazione nazionale.

comunitarie in questo settore, la Repubblica d'Austria può accordare un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi la cui cifra d'affari annua sia inferiore al controvalore in moneta nazionale di ECU 35000 (...)).».

(...)).».

6. La direttiva 92/111/CEE⁷ ha introdotto nella sesta direttiva l'art. 28 decies. Tale norma ha aggiunto all'art. 24, n. 3, della sesta direttiva il seguente comma:

8. Le disposizioni di cui all'art. 24 e dell'art. 24 bis, che ha introdotto nella sesta direttiva la soglia relativa al volume d'affari, sono state recepite, previa alcune modifiche redazionali, negli articoli 281-294 della direttiva 2006/112. Le relative norme di tale direttiva così recitano:

«Art. 282

«In ogni caso le cessioni di mezzi di trasporto nuovi effettuate alle condizioni di cui all'articolo 28 quater, parte A nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente all'interno del paese sono escluse dal beneficio della franchigia dall'imposta di cui al paragrafo 2».

Le franchigie e le riduzioni di cui alla presente sezione si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese.

Articolo 283

7. Per quanto concerne la Repubblica d'Austria, ai sensi dell'Allegato XV — Elenco di cui all'art. 151 dell'atto di adesione — Titolo IX. Fiscalità, n. 2, lett. c), dell'atto di adesione⁸, vale quanto segue:

1. Sono escluse dal beneficio del regime di cui alla presente sezione le operazioni seguenti:

(...)

«Per l'applicazione dell'art. 24, nn. da 2 a 6 e in attesa dell'adozione di disposizioni

c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA.

7 — Direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384, pag. 47).

8 — Cit. supra, nota 4.

[Gli articoli 284-286 riguardano gli Stati appartenenti alla Comunità europea prima del 1° gennaio 1978 e rispecchiano essenzialmente l'art. 24, n. 2, della sesta direttiva]

- 2) l'importo delle operazioni esenti con diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente in virtù degli artt. 110 e 111, dell'art. 125, n. 1, dell'art. 127 e dell'art. 128, n. 1;

Articolo 287

Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

(...)

- 3) l'importo delle operazioni esenti in virtù degli articoli da 146 a 149 e degli artt. 151, 152 e 153;

- 4) l'importo delle operazioni immobiliari, delle operazioni finanziarie di cui all'art. 135, n. 1, lettere da b) a g), e delle prestazioni di assicurazione, a meno che tali operazioni non abbiano carattere di operazioni accessorie.

4. Austria: 35 000 ECU;

(...)

Tuttavia le cessioni di beni d'investimento materiali o immateriali dell'impresa non sono prese in considerazione per la determinazione del volume d'affari.

Articolo 288

Il volume d'affari cui si fa riferimento per l'applicazione del regime di cui alla presente sezione è costituito dai seguenti importi al netto dell'IVA:

- 1) l'importo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, purché siano soggette a imposizione;

Articolo 289

I soggetti passivi che fruiscono della franchigia d'imposta non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 e agli articoli da 173 a 177, né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture.

Articolo 290

I soggetti passivi che possono fruire della franchigia d'imposta possono optare per il regime normale di applicazione dell'IVA oppure per l'applicazione delle modalità semplificate di cui all'articolo 281. In questo caso essi beneficiano delle riduzioni decrescenti dell'imposta eventualmente previste dalla legislazione».

Ai fini della determinazione di tale soglia di volume d'affari non vengono considerate le operazioni accessorie, inclusa la cessione d'impresa. Un solo superamento della soglia avvenuto in un lasso di tempo di cinque anni ed inferiore al 15% resta irrilevante (...)».

11. L'art. 6, n. 3, dell'UStG 1994 recita:

B — Diritto nazionale

9. Ex art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG 1994, nella versione vigente al tempo della causa principale, l'affitto e la locazione di beni immobili sono, in linea generale, esenti da IVA. Non è invece esente da IVA la locazione (cessione del godimento) di immobili a scopo abitativo.

«L'imprenditore le cui operazioni siano esenti in forza dell'art. 6, n. 1, punto 27, può rinunciare, sino al passaggio in giudicato dell'accertamento, all'applicazione dell'art. 6, n. 1, punto 27, mediante dichiarazione scritta indirizzata all'Amministrazione finanziaria. Tale dichiarazione vincola l'imprenditore per almeno cinque anni e può essere revocata solamente con effetto a decorrere dall'inizio di un anno solare. La revoca va effettuata entro la fine del primo mese solare del medesimo anno».

10. Ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 27, dell'UStG 1994, sono altresì esenti:

«le operazioni delle piccole imprese. Sono considerate piccole imprese le imprese aventi residenza o sede nel territorio nazionale e il cui volume d'affari, in base all'art. 1, n. 1, punti 1 e 2, non superino, nel corso del periodo d'imposizione, l'importo di EUR 22 000 (testo in vigore fino al 2006, dal 2007: EUR 30 000).

III — Contesto di fatto e questioni pregiudiziali

12. La sig.ra Schmelz è cittadina tedesca e risiede in Germania. In Austria, è proprietaria

di un appartamento concesso in locazione ad un canone mensile di EUR 330, oltre le spese condominiali. Al canone di locazione non viene applicata l'IVA.

13. L'amministrazione finanziaria austriaca fissava, rispettivamente, in EUR 334,93 e in EUR 316,15 l'importo dell'IVA, al netto dell'imposta a monte, sui proventi delle locazioni per gli esercizi 2006 e 2007. Negli esercizi controversi la sig.ra Schmelz non effettuava, secondo quanto dalla stessa dichiarato, altre operazioni imponibili nel territorio comunitario⁹.

14. La sig.ra Schmelz, ritenendo di non essere tenuta a versare l'IVA alla luce del regime delle piccole imprese, impugnava gli avvisi di accertamento dinanzi all'Unabhängiger Finanzsenat, che, con ordinanza 4 marzo 2009, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la locuzione “nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente all'interno del paese”, di cui agli artt. 24, n 3, e 28 decies, 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 in materia di imposta sul valore aggiunto, nel testo di cui al punto 21 della direttiva del Consiglio del 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, nonché una normativa di diritto nazionale di attuazione di tale disposizione, violino il Trattato CE, in particolare il principio di non discriminazione (art. 12 CE), la libertà di stabilimento (art. 43 CE e segg.), la libera prestazione dei servizi (art. 49 CE e segg.), ovvero i diritti fondamentali dell'ordinamento comunitario (il principio comunitario della parità di trattamento), atteso che la disposizione fa sì che i cittadini dell'Unione, non residenti nei rispettivi territori nazionali, siano esclusi dal beneficio dell'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 24, n. 2, della sesta direttiva (regime particolare delle piccole imprese), mentre i cittadini dell'Unione, residenti nei rispettivi territori nazionali, possono beneficiare di tale esenzione a condizione che il rispettivo Stato membro accordi un'esenzione dall'imposta per le piccole imprese.

2) Se la locuzione “le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un

⁹ — Ciò si evince da una successiva comunicazione del 17 marzo 2009 del giudice del rinvio.

soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA", di cui all'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché una disciplina di attuazione di tale disposizione nel diritto nazionale, violino il Trattato CE, in particolare il principio di non discriminazione (art. 12 CE), la libertà di stabilimento (art. 43 CE e segg.), la libera prestazione dei servizi (art. 49 CE e segg.), ovvero i diritti fondamentali dell'ordinamento comunitario (il principio comunitario della parità di trattamento), atteso che la disposizione fa sì che i cittadini dell'Unione, non residenti nei rispettivi territori nazionali, siano esclusi dal beneficio dell'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 282 e segg. della direttiva (regime particolare delle piccole imprese), mentre i cittadini dell'Unione, residenti nei rispettivi territori nazionali, possono beneficiare di tale esenzione a condizione che il rispettivo Stato membro accordi un'esenzione dall'imposta per le piccole imprese.

residente all'interno del paese sono escluse", di cui agli artt. 24, n. 3, e 28 decies della sesta direttiva, sia invalida ai sensi dell'art. 234, lett. b), CE.

- 4) In caso di soluzione affermativa alla questione sub 2), se la locuzione "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA", di cui all'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva IVA, sia invalida ai sensi dell'art. 234, lett. b), CE.
 - 5) In caso di soluzione affermativa alla questione sub 3), se con il termine "cifra d'affari annua", ai sensi dell'allegato XV del Trattato tra il Regno del Belgio, il Regno di Danimarca, la Repubblica federale di Germania, la Repubblica ellenica, il Regno di Spagna, la Repubblica francese, l'Irlanda, la Repubblica italiana, il Granducato di Lussemburgo, il Regno dei Paesi Bassi, la Repubblica portoghese, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord (Stati membri dell'Unione europea) e il Regno di Norvegia, la Repubblica d'Austria, la Repubblica di Finlandia, il Regno di Svezia relativo all'adesione del Regno di Norvegia, della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia all'Unione europea, IX. Fiscalità, punto n. 2, lett. c), nonché
- 3) In caso di soluzione affermativa alla questione sub 1), se la locuzione "nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non

ai sensi dell'art. 24 della sesta direttiva, debba essere inteso il volume d'affari realizzato in un anno in ciascuno Stato membro nel quale si applica il regime delle piccole imprese ovvero il volume d'affari dell'impresa realizzato in un anno nell'intero territorio comunitario.

IV — Analisi giuridica

A — Ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 6) In caso di soluzione affermativa alla questione sub 4), se con il termine “cifra d'affari annua” ai sensi dell'art. 287 della direttiva IVA debba essere inteso il volume d'affari realizzato in un anno in ciascuno Stato membro nel quale si applica il regime delle piccole imprese ovvero il volume d'affari annuo dell'impresa realizzato in un anno nell'intero territorio comunitario».
15. Al procedimento hanno partecipato il governo austriaco, il governo tedesco e il governo greco, oltre al Consiglio dell'Unione europea e la Commissione europea; il governo greco ha presentato solo osservazioni scritte, mentre il governo tedesco solo osservazioni orali.
16. Il Consiglio si chiede se la domanda di pronuncia pregiudiziale sia ricevibile. Il giudice del rinvio, secondo il Consiglio, avrebbe accertato solo in un secondo momento che le uniche operazioni realizzate dalla sig.ra Schmelz nel territorio comunitario erano quelle relative alla locazione controversa. Se fosse stato in possesso di tale informazione già al momento della decisione di rinvio, il giudice avrebbe verosimilmente rinunciato a proporre la domanda pregiudiziale, dal momento che tale circostanza imporrebbe di considerare la sig.ra Schmelz quale soggetto passivo residente in Austria.
17. Al riguardo occorre ricordare che nel procedimento di cui all'art. 234 CE spetta unicamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per l'emanazione della propria sentenza sia la rilevanza delle questioni da sottoporre alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto

comunitario la Corte, in linea di principio, è tenuta a statuire¹⁰.

18. Pertanto, il rigetto da parte della Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non abbia alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico, oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte¹¹.

19. Con riguardo al caso di specie si deve rilevare che il giudice del rinvio ha semplicemente riportato una comunicazione della sig.ra Schmelz. Non è chiaro se egli, quanto a tale informazione, abbia operato un accertamento esaustivo dei fatti. Ciò, comunque, non osta alla ricevibilità della domanda pregiudiziale, poiché in linea di principio è demandato al giudice del rinvio decidere in quale fase processuale considerare opportuno adire la Corte¹².

10 — V., inter alia, sentenze 18 luglio 2007, causa C-119/05, Lucchini (Racc. pag. I-6199, punto 43); 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora (Racc. pag. I-10921, punto 22), nonché 18 marzo 2010, cause riunite da C-317/08 a C-320/08, Alasini e a. (Racc. pag. I-2213, punto 25).

11 — V., inter alia, sentenze 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra (Racc. pag. I-2099, punto 39); Magoora (cit. supra, nota 10, punto 23), nonché Alasini e a. (cit. supra, nota 10, punto 26).

12 — V., in questo senso, sentenze 1° aprile 1982, cause riunite da 141/81 a 143/81, Holdijk e a. (Racc. 1299, punto 5), nonché 9 dicembre 2003, causa C-116/02, Gasser (Racc. I-14693, punto 27).

20. Peraltro, anche se si supponesse corretta l'informazione fornita dalla sig.ra Schmelz, ciò non comporterebbe una palese irrilevanza delle questioni pregiudiziali ai fini della decisione della causa principale. Non è, infatti, per nulla evidente che la sig.ra Schmelz, per il fatto che le sue operazioni imponibili si limitino alla locazione di un immobile in Austria, debba ritenersi ivi residente né che ella, di conseguenza, possa senza dubbio beneficiare dell'esenzione.

21. Ne consegue che occorre procedere alla soluzione delle questioni pregiudiziali.

B — *Soluzione delle questioni pregiudiziali*

22. La prima e la seconda, la terza e la quarta, nonché la quinta e la sesta delle questioni pregiudiziali hanno ad oggetto la medesima problematica. L'unico elemento di distinzione è dato dal fatto che alcune questioni si riferiscono alla sesta direttiva [(questione sub 1), 3) e 5)], mentre altre alle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 [(questione sub 2), 4) e 6)].

23. La direttiva 2006/112, come si evince dal suo terzo «considerando», rappresenta una nuova versione della sesta direttiva tale da

non determinare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente. Le uniche modifiche normative sostanziali apportate dalla nuova versione sono esaustivamente indicate, come affermato nel citato considerando, nelle disposizioni relative all'attuazione e all'entrata in vigore della direttiva (art. 412), ove non si fa menzione del regime delle piccole imprese (art. 281 e segg.). Ne consegue che non è necessario differenziare l'esame delle questioni a seconda della sesta direttiva ovvero della direttiva 2006/112.

24. I tre ordini di questioni pregiudiziali, inoltre, sono strettamente correlati sotto il profilo del contenuto. Il giudice del rinvio, in proposito, ha posto in primo piano la questione della compatibilità delle disposizioni con le libertà fondamentali (prima e seconda questione pregiudiziale).

25. La terza e la quarta questione sono sollevate solo nell'ipotesi in cui le disposizioni delle direttive *non siano compatibili* con le libertà fondamentali e sono volte a chiarire le conseguenze che se ne devono trarre.

26. Il giudice pone la quinta e la sesta questione per l'ipotesi in cui la limitazione del regime delle piccole imprese ai soggetti residenti sia compatibile con le libertà fondamentali. Le questioni concernono l'interpretazione delle disposizioni e, segnatamente, l'interpretazione della nozione di volume di affari (cifra d'affari) annuo, che è in esse impiegata e che

costituisce il criterio in base al quale viene riconosciuto lo status di piccola impresa. L'Unabhängiger Finanzsenat, al riguardo, ravvisa l'alternativa tra il prendere in considerazione esclusivamente il volume d'affari realizzato nello Stato in cui l'impresa ha la sede o il domicilio oppure il volume d'affari realizzato nell'intero territorio comunitario.

27. Prima di approfondire le questioni concrete desidero premettere alcune considerazioni sulla particolarità del regime delle piccole imprese e sui fini che esso persegue. Ci si chiede, segnatamente, in qual misura il legislatore dell'Unione e gli Stati membri, nel configurare l'esenzione dall'imposta delle piccole imprese, siano vincolati al rispetto delle libertà fondamentali e dei principi generali del diritto dell'Unione.

1. Osservazioni preliminari

a) La particolarità del regime delle piccole imprese

28. In linea di principio sono soggette ad IVA tutte le operazioni elencate nell'art. 2 della direttiva 2006/112 ed eseguite da coloro che siano qualificabili come soggetti passivi ai

sensi dell'art. 9 della direttiva. La direttiva stessa, tuttavia, prevede, con riguardo a specifiche prestazioni, un rilevante numero di esenzioni, spesso volte a soddisfare esigenze sociopolitiche.

29. La direttiva, inoltre, riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare, in deroga al sistema armonizzato, regimi particolari (Titolo XII) o eccezioni (Titolo XIII). Il regime delle piccole imprese è uno di tali regimi particolari.

30. Come la Corte ha più volte rilevato, l'armonizzazione, così come è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora parziale¹³. La prevista armonizzazione è quindi ancora in fieri, considerato che gli Stati membri sono autorizzati a continuare a mantenere in vigore e ad emanare determinate disposizioni di diritto interno nazionale che, in assenza di tale autorizzazione, risulterebbero incompatibili con la direttiva¹⁴.

31. Già l'art. 14 della seconda direttiva¹⁵, consentendo agli Stati membri di continuare a mantenere in vigore l'esenzione dall'IVA

per le piccole imprese, ha rinunciato ad una piena armonizzazione delle norme di diritto nazionale¹⁶. Tale regime particolare è stato ribadito — e completato da disposizioni più specifiche — nell'art. 24 della sesta direttiva e quindi negli artt. 281 e segg. della direttiva 2006/112¹⁷. La Commissione, nella proposta di sesta direttiva da essa presentata¹⁸, sosteneva quanto segue:

«La franchigia e l'abbattimento possono svolgere una certa funzione nella risoluzione delle difficoltà che le imprese più piccole possono incontrare nell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre essi possono semplificare i compiti delle amministrazioni fiscali. Nondimeno va ricordato che un sistema di franchigia e di abbattimento non può essere considerato normale nel quadro di un'imposta generale sul consumo quale è l'imposta sul valore aggiunto. D'altra parte la coesistenza di diversi regimi nazionali speciali può costituire un ostacolo alla soppressione delle frontiere fiscali. Proprio per questo le

16 — V. il sesto «considerando» della seconda direttiva.

17 — Sul carattere nazionale dello speciale regime previsto per le piccole imprese si veda il secondo periodo del quindicesimo «considerando» della sesta direttiva, nonché l'identico quarantunesimo «considerando» della direttiva 2006/112: «è necessario lasciare agli Stati membri la possibilità di continuare ad applicare i loro regimi speciali per le piccole imprese, in conformità delle disposizioni comuni e al fine di una maggiore armonizzazione».

18 — Proposta della Commissione 29 giugno 1973 di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposte sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, *Bollettino delle Comunità europee*, suppl. 11/73, pag. 23.

13 — Sentenze 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer e Concerto (Racc. pag. 4081, punto 21); 7 dicembre 2006, causa C-240/05, Eurodental (Racc. pag. I-11479, punto 50), nonché 12 giugno 2008, causa C-462/05, Commissione/Portogallo (Racc. I-4183, punto 51).

14 — V., in tal senso, con riferimento al regime speciale di cui all'art. 28 della Sesta direttiva sentenze 13 luglio 2000, causa C-36/99, *Idéal tourisme* (Racc. pag. I-6049, punto 38); Eurodental (cit. supra, nota 13, punto 51), nonché Commissione/Portogallo (cit. supra, nota 13, punto 52).

15 — Cit. supra, nota 6.

disposizioni proposte presentano un carattere transitorio».

Stati membri di tener conto delle proprie strutture amministrative e del proprio tessuto economico.

32. Posto che il regime delle piccole imprese costituisce, quindi, un regime particolare non pienamente armonizzato che deroga al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, esso deve essere interpretato in modo restrittivo ed applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo¹⁹.

33. Lo scopo dell'esenzione prevista per le piccole imprese è quello di rafforzare la capacità competitiva di tale categoria di operatori. Essa è altresì volta a risparmiare alle piccole imprese quegli oneri connessi all'imposizione dell'IVA che le colpirebbero in modo sproporzionato vista l'esiguità delle loro attività. Il regime mira, inoltre, alla semplificazione amministrativa, in quanto fa sì che l'amministrazione finanziaria non si debba preoccupare di riscuotere importi modesti presso una pluralità di piccole imprese.

34. In proposito, il contesto normativo del diritto dell'Unione concede agli Stati membri un margine di discrezionalità nel definire le soglie di volume d'affari che qualificano un'impresa come piccola. Ciò consente agli

35. Il regime delle piccole imprese dovrebbe favorire solo quelle imprese che operano sul mercato in termini economici effettivamente limitati. Ciò, secondo le parti del procedimento, viene garantito limitando l'esenzione alle sole piccole imprese stabilite nel territorio nazionale. Tale limitazione, a loro parere, impedirebbe che le imprese possano contemporaneamente ed abusivamente approfittare delle esenzioni in più Stati e che l'agevolazione, quindi, vada a favorire imprese che, in realtà, piccole non sono. La limitazione dell'esenzione ai soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale, inoltre, assicurerebbe che l'amministrazione finanziaria sia in grado di verificare senza limitazioni ed in ogni momento l'effettiva sussistenza dei presupposti di concessione dell'agevolazione.

b) Effetti dell'armonizzazione parziale sul carattere vincolante delle norme del diritto dell'Unione di rango superiore

36. Ci si chiede se gli Stati membri e il legislatore dell'Unione siano vincolati al rispetto delle libertà fondamentali e dei principi generali di diritto anche in relazione ai settori normativi che non sono stati oggetto di piena armonizzazione.

19 — Sentenza 28 settembre 2006, causa C-128/05, Commissione/Austria (Racc. I-9265, punto 22), con riferimento alle sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229, punto 34) e 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans (Racc. I-10683, punto 35). In proposito si veda, inoltre, sentenza 6 luglio 2006, causa C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Racc. I-6269, punto 23).

37. La Commissione, richiamando la sentenza *Idéal Tourisme*²⁰, sostiene che gli Stati membri, nell'adottare regole che derogano al regime comune dell'IVA, non pongano in essere una condotta contraria al diritto comunitario. Essi, tuttavia, qualora facciano uso del potere discrezionale conferito loro da una direttiva, dovrebbero tenere conto delle norme fondamentali del diritto primario dell'Unione. Le disposizioni adottate sarebbero con esse conciliabili laddove dette disposizioni si assestino nell'ambito di quanto prescritto dalla direttiva e laddove le eventuali restrizioni alle libertà fondamentali siano giustificate da motivi imperativi di interesse generale.

38. Nell'ipotesi in cui si realizzasse una violazione del diritto dell'Unione, ciò non sarebbe imputabile alla direttiva, ma piuttosto al fatto che lo Stato membro in questione abbia fatto uso della possibilità di concedere un'esenzione secondo una modalità non dettata da motivi imperativi di interesse generale.

39. Condivido solo in parte la posizione della Commissione.

40. È esatto affermare che i soggetti passivi, a causa dell'incompleta armonizzazione normativa, sono soggetti a trattamenti diversi a seconda di quale sia la normativa interna loro applicabile. In Spagna, ad esempio, le imprese godono dell'esenzione qualora il loro volume

d'affari annuale non superi i 10000 ECU; in Austria, invece, la soglia ammonta a 35000 ECU²¹. In ciò, tuttavia, non si ravvisa una discriminazione basata sulla nazionalità, dal momento che la differenza di trattamento non è riconducibile ad un'autorità sovrana e non opera nell'ambito di un unico sistema normativo, ma è causata dalla coesistenza di disposizioni normative non armonizzate di vari Stati membri²². La Corte ha affrontato una situazione analoga nella sentenza *Idéal tourisme*²³.

41. È altresì vero che gli Stati membri operano nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione allorché essi, facendo uso della facoltà loro concessa dalla direttiva, applicano un regime particolare che deroga al regime comune dell'IVA²⁴. Nei settori non completamente armonizzati a livello dell'Unione, gli Stati membri restano, in linea di principio, competenti a definire le condizioni di esercizio delle attività pertinenti, ma ciò non toglie

21 — V. art. 287, nn. 2 e 4, della direttiva 2006/112.

22 — V., in questo senso, sentenze 14 novembre 2006, causa C-513/04, Kerckhaert e Morres (Racc. pag. I-10967, punto 20); 12 febbraio 2009, causa C-67/08, Block (Racc. pag. I-883, punto 28), nonché 15 aprile 2010, causa C-96/08, CIBA (Racc. pag. I-2911, punto 25).

23 — Al riguardo si vedano anche le conclusioni da me presentate all'udienza del 13 dicembre 2007 nella causa C-309/06, Marks & Spencer (Racc. 2008, pag. I-2283, paragrafi 32 e segg.).

24 — V., in questo senso, sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer (Racc. pag. I-2283, punti 33 e 34) e i paragrafi 28 e segg. delle mie conclusioni in tale causa.

20 — Sentenza *Idéal tourisme* (cit. supra, nota 14, punto 38).

che sono tenuti ad esercitare i loro poteri nel rispetto delle libertà fondamentali²⁵.

e di quelli non residenti unicamente abolendo il regime delle piccole imprese.

42. Nel caso di specie, tuttavia, il diverso trattamento dei soggetti passivi non dipende, appunto, dalla coesistenza di disposizioni nazionali non armonizzate o dalle modalità con cui la legislazione nazionale è intervenuta negli spazi concessi dal diritto dell'Unione. È, piuttosto, l'art. 24, n. 3, della sesta direttiva, ovvero l'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, a prescrivere imperativamente che l'esenzione è esclusa per le prestazioni effettuate da soggetti non residenti.

43. Qualora la diversità di trattamento risultante dalla direttiva in funzione della sede o della residenza dei soggetti passivi non fosse compatibile con il TFUE o con i generali principi di diritto relativi alla sua applicazione, gli Stati membri non disporrebbero di alcun margine di manovra per attuare la direttiva in modo conforme al diritto dell'Unione. In particolare, infatti, essi non potrebbero estendere il regime previsto per le piccole imprese alle operazioni poste in essere da soggetti non residenti. Essi potrebbero piuttosto garantire la parità di trattamento dei soggetti residenti

44. Una disposizione di una direttiva che conceda agli Stati membri unicamente una possibilità di azione in contrasto con il diritto dell'Unione senza lasciare margini per operare in senso conforme al medesimo sarebbe illegittima al pari della norma di diritto interno con la quale lo Stato membro abbia proceduto all'attuazione²⁶.

45. Ne consegue che, al fine di risolvere la prima e la seconda questione, si dovrà in primo luogo verificare se le citate disposizioni delle direttive violino norme di diritto dell'Unione di rango superiore. Se così fosse, le disposizioni nazionali di trasposizione delle disposizioni delle direttive risulterebbero contrarie al diritto dell'Unione al pari di queste ultime²⁷.

25 — Sentenze 29 novembre 2007, causa C-393/05, Commissione/Austria (Racc. pag. I-10195, punto 29); causa C-404/05, Commissione/Germania (Racc. pag. I-10239, punto 31), nonché 22 ottobre 2009, causa C-438/08, Commissione/Portogallo (Racc. pag. I-10219, punto 27).

26 — V., in questo contesto, sentenza 27 giugno 2006, causa C-540/03, Parlamento/Consiglio, «ricongiungimento familiare» (Racc. pag. I-5769), nella quale la Corte ha parimenti verificato se le disposizioni dell'impugnata direttiva autorizzassero gli Stati membri ad agire *contra ius* oppure lasciassero agli stessi Stati un sufficiente margine di manovra per procedere ad un'attuazione in conformità al diritto comunitario (v. in particolare i punti 76, 90, 103 e 104 della sentenza).

27 — Occorre tuttavia rilevare che la Corte, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, non è competente per stabilire la compatibilità di una specifica norma nazionale con il diritto comunitario. Spetta, invece, ai giudici degli Stati membri trarre le conseguenze dell'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte, eventualmente disapplicando una norma nazionale. La giurisprudenza è costante al riguardo: v., inter alia, sentenze 31 gennaio 2008, causa C-380/05, Centro Europa 7 (Racc. pag. I-349, punti 49 e 50) e 26 gennaio 2010, causa C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Racc. pag. I-635, punto 23).

46. La validità delle pertinenti disposizioni delle direttive, tuttavia, non può essere accertata se non vi è chiarezza in ordine al loro significato. Occorrerà, quindi, soffermarsi anzitutto sulla quinta e sesta questione prima di potersi dedicare alla prima e alla seconda.

2. Sulla quinta e sesta questione pregiudiziale

47. Per quanto concerne la soluzione da dare alla quinta e alla sesta questione pregiudiziale le parti del procedimento sostengono — nella misura in cui hanno preso posizione — tesi diverse. La Commissione ritiene che ai fini dell'individuazione dello status di piccola impresa si debba tener conto del volume d'affari complessivamente realizzato nel territorio comunitario. Il governo austriaco e il governo tedesco, invece, sostengono che rilevi solo il volume d'affari realizzato nello Stato di ubicazione della sede dell'impresa.

48. Atteso che dal tenore delle disposizioni non è possibile evincere con chiarezza quale sia l'interpretazione corretta, il loro significato va determinato sulla base della loro ratio e del loro scopo.

49. La Commissione fonda la propria interpretazione soprattutto sul fatto che la

direttiva sia volta a sgravare da oneri le imprese che operino sul mercato in termini effettivamente limitati. Secondo la Commissione, il principio di unitarietà dell'attività d'impresa sancito nella direttiva imporrebbe di considerare il volume di attività esercitato nell'intero territorio comunitario. Se nella determinazione del volume d'affari annuo rilevante ai fini dell'applicazione del regime particolare per le piccole imprese si considerasse esclusivamente il volume d'affari realizzato nello Stato in cui l'impresa ha il domicilio o la sede, potrebbero teoricamente beneficiare dell'agevolazione anche imprese che, in considerazione dell'attività esercitata all'estero, superino le soglie previste²⁸.

50. Il governo austriaco e il governo tedesco, invece, pongono in rilievo il fatto che la direttiva miri alla semplificazione amministrativa.

51. In proposito si deve ricordare che l'esenzione delle piccole imprese si basa su disposizioni non completamente armonizzate di cui beneficiano solo i soggetti passivi residenti nel territorio nazionale. La limitazione dell'esenzione esclusivamente a tali soggetti è dovuta in primo luogo al fatto che l'amministrazione finanziaria è in grado vagliare con relativa facilità unicamente l'attività posta in

28 — In questo senso potrebbero essere intese anche le considerazioni dell'avvocato generale Sharpston svolte nelle conclusioni presentate all'udienza del 27 aprile 2006 nella causa C-128/05, Commissione/Austria (Racc. pag. I-9265, paragrafo 39). In tale procedimento, tuttavia, non si trattava di individuare le operazioni compiute dall'impresa nello Stato in cui aveva sede, bensì in uno Stato in cui il soggetto passivo non era stabilito.

essere nel territorio in cui è stabilita la piccola impresa.

52. Se, ai fini della determinazione del volume d'affari annuo, si dovesse tener conto anche del volume d'affari realizzato in altri Stati membri dalla piccola impresa stabilita nel territorio nazionale, l'amministrazione finanziaria nazionale sarebbe chiamata svolgere presso le autorità di altri Stati membri accertamenti onerosi volti a verificare la correttezza delle informazioni fornite dall'impresa. Come correttamente rilevato dal governo tedesco, la sola individuazione del volume d'affari non sarebbe sufficiente. Al contrario, si dovrebbe altresì accertare se si tratti di operazioni di cui tener conto, ai sensi dell'art. 288 della direttiva 2006/112, ai fini del computo della soglia del volume di affari.

53. Anche se lo Stato ove l'impresa è stabilita può avvalersi dei mezzi offerti dal regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003 n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92²⁹, per raccogliere le informazioni negli altri Stati membri, la necessità di verifiche di questo tipo toglierebbe completamente al regime delle piccole imprese i suoi effetti di semplificazione.

29 — GUL 264, pag. 1.

54. È pur vero che la direttiva, in realtà, oltre alla semplificazione, mira a sostenere le piccole imprese. Tale finalità rischia di poter essere raggiunta solo parzialmente, qualora non venga preso in considerazione il volume d'affari realizzato al di fuori dello Stato in cui l'impresa è stabilita. Ciò potrebbe, infatti, far sì che, in singoli casi, possano godere dell'esenzione imprese il cui volume d'affari complessivamente realizzato nell'Unione superi peraltro le soglie previste per le piccole imprese.

55. In tale contesto si deve, tuttavia, considerare che le piccole imprese svolgono tipicamente la propria attività in un ambito locale limitato coincidente con il luogo in cui hanno la propria residenza o la propria sede. Il fatto che esse effettuino operazioni anche in altri Stati membri le quali, se aggiunte alle operazioni nazionali, determinerebbero un superamento delle soglie previste, dovrebbe costituire, se si considera la struttura imprenditoriale di tali soggetti passivi, un'ipotesi eccezionale. Al fine di conseguire la prevista semplificazione sembra pertanto opportuno ragionare in termini tipizzanti e tralasciare, nel calcolo della soglia prevista per le piccole imprese, eventuali operazioni realizzate all'estero. La possibilità che in alcuni rari casi eccezionali la finalità di sostegno alle imprese venga vanificata va accettata, posto che,

altrimenti, si frustrerebbe completamente la finalità di semplificazione.

56. Peraltro, secondo la tesi sostenuta in questa sede, le imprese che, in casi particolari, effettuano operazioni al di fuori dello Stato in cui hanno sede non beneficiano affatto dell'esenzione per quanto concerne queste ultime. Nello Stato membro in cui si effettuano le operazioni, infatti, l'esenzione non si applica, dal momento che si tratta di operazioni compiute da un soggetto passivo non residente.

57. Il principio dell'unitarietà dell'attività d'impresa che la Commissione ricava dall'art. 9, n. 1, della direttiva 2006/112 non contrasta con tale interpretazione. Ai sensi della citata norma si considera soggetto passivo «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

58. Se da tale disposizione scaturisse effettivamente un siffatto principio, questo si porrebbe, tuttavia, per quanto concerne l'IVA, in rapporto di tensione con la ripartizione territoriale della competenza tributaria tra gli Stati membri. Tale ripartizione non si ricollega direttamente al soggetto passivo ed alla sua sede, ma piuttosto spesso al luogo in cui viene eseguita la prestazione imponibile o al luogo ove il bene fornito è destinato al consumo

privato. All'interno del sistema dell'IVA, perciò, non è escluso che le operazioni di un'impresa vengano valutate in modo diverso a seconda dello Stato in cui la stessa impresa è soggetta ad imposizione.

59. Di conseguenza, la quinta e la sesta questione vanno risolte nel senso che, ai fini del combinato disposto dell'art. 24 della sesta direttiva e dell'allegato XV — Elenco di cui all'art. 151 — Titolo IX. Fiscalità, punto n. 2, lett. c), dell'atto di adesione del 1994, nonché ai fini dell'art. 287 della direttiva 2006/112, per volume d'affari annuo deve essere intesa come il volume d'affari che il soggetto passivo realizza complessivamente nell'arco di un anno nello Stato membro in cui è stabilito.

3. Sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale

60. Con le prime due questioni pregiudiziali l'Unabhängiger Finanzsenat chiede alla Corte se l'art. 24, n. 3, della sesta direttiva, ovvero l'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, nonché le corrispondenti norme d'attuazione nazionali debbano essere vagliati alla luce del generale principio di non discriminazione (art. 12 CE), della libertà di stabilimento (art. 43 CE) e della libera prestazione dei servizi (art. 49 CE). Il giudice, inoltre, richiama il principio della parità di trattamento. Occorre pertanto, in primo luogo, verificare quale

delle norme di rango superiore menzionate sia applicabile nella specie.

in un altro Stato membro. Da esse va distinta la libertà di circolazione dei capitali che, in linea generale, è caratterizzata dal fatto che l'investitore non esercita il diritto di libera circolazione in qualità di persona, ma si limita ad investire propri capitali in un altro Stato membro senza partecipare attivamente alla vita economica dello stesso.

a) Sulle libertà fondamentali applicabili

61. Il rinvio è scaturito dall'applicazione dell'IVA al volume d'affari che la ricorrente, domiciliata in Germania, ha realizzato cedendo in locazione un immobile in Austria. I dubbi sulla legittimità delle citate disposizioni della direttiva e della normativa d'attuazione austriaca sono determinati dal fatto che solo le piccole imprese stabilite nel territorio nazionale hanno diritto a fruire dell'esenzione.

62. Quanto alla riconducibilità della locazione di un immobile nell'ambito di applicazione di una delle tre libertà menzionate dal giudice del rinvio, vorrei ricordare brevemente le caratteristiche essenziali di queste ultime.

63. La libertà di stabilimento e la libertà di prestazione dei servizi costituiscono aspetti della libertà di circolazione delle persone. Esse garantiscono che i cittadini dell'Unione possano esercitare, senza restrizioni, un'attività economica autonoma in un altro Stato membro istituendo nello Stato ospitante una stabile organizzazione di cui avvalersi nello svolgimento dell'attività oppure prestando servizi transfrontalieri senza doversi stabilire

64. La Corte, nella sentenza *Centro di Musicologia Walter Stauffer*³⁰, ha così tracciato la linea di demarcazione tra la libertà di stabilimento e la libertà di circolazione dei capitali.

65. La Corte ha sottolineato come la nozione di stabilimento costituisca una nozione molto ampia e implichi la possibilità, per un cittadino dell'Unione, di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio, favorendo così l'interpenetrazione economica e sociale nell'ambito dell'Unione nel settore delle attività indipendenti³¹.

66. Affinché le disposizioni relative al diritto di stabilimento possano essere applicate,

30 — Sentenza 14 settembre 2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Racc. pag. I-8203, punti 16 e segg.).

31 — Sentenza *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (cit. supra, nota 30, punto 18), con riferimento alle sentenze 21 giugno 1974, causa 2/74, *Reyners* (Racc. pag. 631, punto 21) e 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard* (Racc. pag. I-4165, punto 25). Si veda, inoltre, la sentenza 11 ottobre 2007, causa C-451/05, *ELISA* (Racc. pag. I-8251, punto 63).

secondo la Corte sarebbe perciò in linea di principio necessario che sia assicurata una presenza permanente nello Stato membro ospitante e, in caso di acquisto e di possesso di beni immobili, che la gestione di tali beni sia attiva³².

67. Poiché nella causa Centro di Musicologia Walter Stauffer tali presupposti non erano soddisfatti, la Corte ha ritenuto, in conclusione, che la libertà di stabilimento non trovasse applicazione³³. Al riguardo, la Corte ha rilevato che la fondazione non possedeva locali per l'esercizio delle sue attività nello Stato membro ospitante e che i servizi relativi alla locazione dell'immobile ad uso commerciale erano forniti in loco da una società di amministrazione di immobili³⁴.

68. Anche nel caso di specie non è chiaro se la sig.ra Schmelz operi in Austria in prima persona o attraverso personale assunto a titolo permanente per ivi esercitare attività commerciale. Un immobile locato, di per sé, non può essere considerato come una stabile organizzazione o uno stabilimento qualora esso non costituisca il punto di partenza dal quale i soggetti esercitano un'attività autonoma

nello Stato membro ospitante³⁵. Nel caso di specie, di conseguenza, è escluso che la libertà di stabilimento trovi applicazione.

69. L'attività, al contrario, potrebbe rientrare nel campo di applicazione della libertà di circolazione dei capitali, così come sostengono, richiamandosi alla sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, il governo austriaco e il governo tedesco.

70. I movimenti di capitali, la cui libertà è garantita ex art. 56 CE, comprendono le operazioni con cui soggetti non residenti effettuano investimenti immobiliari nel territorio di uno Stato membro, come risulta dalla nomenclatura dei movimenti di capitali che figura nell'allegato I della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam]³⁶, nomenclatura che conserva il valore indicativo che le era proprio per definire la nozione di movimenti di capitali³⁷.

71. È pur vero che l'Unabhängiger Finanzsenat non ha fatto riferimento, nella propria domanda di pronuncia pregiudiziale, alla libertà di circolazione dei capitali, ma ciò non

32 — Sentenze Centro di Musicologia Walter Stauffer (cit. supra, nota 30, punto 19) ed ELISA (cit. supra, nota 31, punto 64).

33 — Sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer (cit. supra, nota 30, punto 20).

34 — Sulla nozione di stabile insediamento si vedano, in particolare, le conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl presentate il 15 dicembre 2005 nella causa Centro di Musicologia Walter Stauffer (cit. supra, nota 30, paragrafi 50-55).

35 — Sui requisiti minimi per la sussistenza di uno stabilimento ai sensi dell'art. 43 v., altresì, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (Racc. pag. I-7995, punti 67 e 68).

36 — GU L 178, pag. 5.

37 — Sentenze 25 gennaio 2007, causa C-370/05, Festersen, (Racc. pag. I-1129, punto 23) ed ELISA (cit. supra, nota 31, punto 59).

impedisce alla Corte di prendere in considerazione tale libertà fondamentale al fine di fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione che possono risultare utili per la soluzione della causa dinanzi ad esso pendente, indipendentemente dal fatto che questi vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni ³⁸.

72. Il Consiglio e la Commissione, tuttavia, hanno correttamente suggerito all'udienza di non ricondurre in questo caso l'attività di locazione, a differenza della fattispecie oggetto della sentenza *Musicologia Walter Stauffer*, alla libera circolazione dei capitali, bensì alla libera prestazione dei servizi di cui all'art. 49 CE. Tale causa aveva infatti ad oggetto l'assoggettamento ad imposta dei redditi conseguiti attraverso l'attività di locazione, ragione per cui si faceva specifico riferimento a ricavi derivanti da un investimento di capitale. Nel caso di specie, invece, l'imposizione fiscale concerne le operazioni connesse alla locazione e, quindi, la locazione in quanto tale.

73. Ciò è coerente con l'approccio seguito dalla costante giurisprudenza della Corte secondo cui, per stabilire se una normativa nazionale ricada nell'una o nell'altra delle libertà di circolazione, occorre prendere in considerazione l'oggetto della normativa in discussione ³⁹.

74. L'attività di locazione soggetta ad IVA può essere considerata quale servizio prestato da una persona non residente, anche se essa ha una certa durata e se viene prestata nello Stato membro ospitante per mezzo di un'infrastruttura fissa ⁴⁰, in questo caso un'abitazione.

75. Per quanto riguarda l'applicabilità dell'art. 12 CE, il quale enuncia il principio generale del divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, va rilevato che tale disposizione tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato non stabilisca regole specifiche di non discriminazione ⁴¹. Nel caso di specie, perciò, unitamente alla libertà di prestazione di servizi non potrà essere richiamato il generale principio di non discriminazione. Lo stesso ragionamento vale per quanto riguarda il principio della parità di trattamento, cui è riconosciuto il rango di principio generale di diritto.

76. A titolo di conclusione parziale si deve perciò affermare che le disposizioni della sesta direttiva e della direttiva 2006/112, che

38 — V., in questo senso, sentenze 12 dicembre 1990, causa C-241/89, SARPP (Racc. pag. I-4695, punto 8); 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel (Racc. pag. I-4981, punto 44); 21 febbraio 2006, causa C-152/03, Ritter-Coulais (Racc. pag. I-1711, punto 29), nonché 26 febbraio 2008, causa C-506/06, Mayr (Racc. pag. I-1017, punto 43).

39 — V., in questo senso, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (cit. supra, nota 35, punti 31-33); 3 ottobre 2006, causa C-452/04, Fidium Finanz (Racc. pag. I-9521, punti 34 e 44-49), nonché 21 gennaio 2010, causa C-311/08, SGI (Racc. pag. I-487, punto 25).

40 — V. sentenze *Gebhard* (cit. supra, nota 31, punti 26 e 27) e 11 dicembre 2003, causa C-215/01, *Schnitzer* (Racc. pag. I-14847, punti 28-32).

41 — V., in questo senso, sentenze 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft e a.* (Racc. pag. I-1727, punti 38 e 39); 11 ottobre 2007, causa C-443/06, *Hollmann* (Racc. pag. I-8491, punti 28 e 29), nonché 21 gennaio 2010, causa C-311/08, SGI (Racc. pag. I-487, punto 31).

prevedono un'esenzione a favore delle piccole imprese, nonché le corrispondenti norme d'attuazione nazionali, debbano essere vagliate alla luce del principio della libera prestazione dei servizi.

medesimo risultato⁴³. Ciò si verifica, in particolare, nel caso di una misura che preveda una distinzione basata sul criterio della residenza, in quanto tale criterio rischia di operare principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri, in quanto, il più delle volte, le persone non residenti nel territorio dello Stato sono cittadini di altri Stati membri⁴⁴.

b) Restrizioni alla libera prestazione di servizi

77. Secondo una costante giurisprudenza, l'art. 49 CE prescrive non solo la rimozione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro in base alla cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione, anche qualora essa si applichi indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri, allorché essa sia tale da vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro ove fornisce legittimamente servizi analoghi⁴².

78. Il diritto comunitario, al riguardo, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla nazionalità, ma anche qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, attraverso altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al

79. Il divieto di discriminare i cittadini di uno Stato membro a causa della loro cittadinanza o della loro residenza, così come il divieto di ostacolare in altro modo l'esercizio del diritto di libera prestazione dei servizi, non si rivolge solo agli Stati membri, ma anche allo stesso legislatore dell'Unione che si trovi ad adottare misure volte all'armonizzazione delle imposte sul volume d'affari ex art. 93 CE. L'armonizzazione delle imposte indirette, infatti, essendo diretta all'instaurazione e al funzionamento del mercato interno, è volta anche ad eliminare gli ostacoli all'esercizio delle libertà fondamentali.

80. L'art. 24, nn. 2 e 3, della sesta direttiva e l'art. 287, n. 4, in combinato disposto con

42 — V., inter alia, sentenze 3 ottobre 2000, causa C-58/98, Corsten (Racc. pag. I-7919, punto 33); 13 febbraio 2003, causa C-131/01, Commissione/Italia (Racc. pag. I-1659, punto 26), nonché 8 settembre 2009, causa C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Baw International (Racc. pag. 7633, punto 51).

43 — V., inter alia, sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wierlockx (Racc. I-2493, punto 16); 12 dicembre 2002, causa C-385/00, De Groot (Racc. pag. I-11819, punto 75); 6 luglio 2006, causa C-346/04, Conijn (Racc. pag. I-6137, punto 15), nonché 1° ottobre 2009, causa C-103/08, Gottwald (Racc. pag. I-9117, punto 27).

44 — Sentenze 29 aprile 1999, causa C-224/97, Ciola (Racc. pag. I-2517, punto 14); 16 gennaio 2003, causa C-388/01, Commissione/Italia (Racc. pag. I-721, punto 14), nonché Gottwald (cit. supra, nota 43, punto 28).

l'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, consentono alla Repubblica d'Austria di esentare dall'IVA le piccole imprese il cui volume d'affari annuo sia pari o inferiore a ECU 35 000 e che siano stabilite in detto Stato membro. Il legislatore austriaco si è avvalso di tale facoltà nell'ambito dell'art. 6, n. 1, punto 27, dell'USStG 1994. I soggetti passivi non stabiliti in Austria, per contro, sono tenuti a corrispondere l'IVA sulle operazioni effettuate in tale Stato, anche quando non superino le soglie ivi previste.

82. In tali casi, la mancata applicazione dell'esenzione a beneficio dei prestatori non residenti costituisce una disparità di trattamento basata sul luogo di residenza e quindi — atteso che nella stragrande maggioranza dei casi risulteranno residenti i cittadini nazionali — basata indirettamente sulla cittadinanza. A ciò si accompagna una restrizione alla libertà di prestazione dei servizi. L'esclusione dell'esenzione dall'imposta, infatti, rende meno attraente la possibilità di prestare i propri servizi in un diverso Stato membro, visto che la non imponibilità delle prestazioni analoghe eseguite dalle piccole imprese stabilite in loco farà sì che esse, rispetto alle imprese non stabilite, potranno offrire le suddette prestazioni a un prezzo più basso o con margini di guadagno maggiori.

81. La Commissione, in proposito, osserva correttamente che le piccole imprese effettuano di norma operazioni imponibili nel luogo in cui esse hanno la sede o la residenza. Tuttavia, con riguardo a talune prestazioni, quali la locazione di immobili di cui al caso di specie (v. art. 45 della direttiva 2006/112), il luogo ove si svolge la prestazione può non coincidere con il luogo ove il prestatore è domiciliato o ha la propria sede. Siffatta problematica può presentarsi anche per le prestazioni di servizi le quali si ritengono effettuate nel luogo in cui di fatto vengono eseguite o nel luogo in cui ha la propria sede il soggetto che ne è il destinatario⁴⁵.

83. Contrariamente a quanto sostiene la Commissione, le imprese non residenti non risultano pienamente compensate dal fatto che esse possono esercitare la detrazione dell'imposta a monte, mentre le piccole imprese residenti, che beneficiano dell'esenzione per le proprie prestazioni, non hanno diritto alla detrazione (art. 24, n. 5, della sesta direttiva e art. 289 della direttiva 2006/112). Atteso che le prestazioni a monte hanno di norma un valore minore rispetto alle prestazioni a valle, le imprese non residenti dovranno comunque corrispondere l'IVA su tale differenza di valore. Le piccole imprese nazionali, per contro, sono completamente esonerate dal pagamento dell'imposta. Inoltre, vi possono essere situazioni nelle quali

45 — V. artt. 44 e 46-56 della direttiva 2006/112.

difficilmente risultano operazioni imponibili a monte e, quindi, non esiste alcun credito d'imposta detraibile.

analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse⁴⁷.

84. Qualora, con riguardo a determinati tipi di operazioni, dovesse comunque risultare più conveniente esercitare la detrazione, rinunciando contestualmente all'esenzione per le prestazioni a valle, le piccole imprese possono comunque optare per il regime normale di applicazione dell'IVA (v. art. 24, n. 6, della sesta direttiva e art. 290 della direttiva 2006/112)⁴⁶. Le imprese non residenti, per contro, non hanno facoltà di scelta, essendo piuttosto soggette al regime normale.

c) Comparabilità tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti

85. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni

86. La Corte, nella sua giurisprudenza in materia di imposte dirette, ha riconosciuto che sussistono delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti. Secondo la Corte, pertanto, il fatto che uno Stato membro neghi ad un non residente talune agevolazioni fiscali che concede al residente non sarebbe, di regola, discriminatorio⁴⁸.

87. In proposito la Corte ha sottolineato come il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisca il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. Peraltro, la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, potrebbe essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici. Questo luogo corrisponde, in genere, alla residenza abituale della persona interessata⁴⁹.

46 — All'udienza il governo austriaco ha fatto presente che l'IVA applicata sulle prestazioni connesse alla costruzione di un immobile può essere detratta dall'imposta cui sono assoggettate le operazioni di locazione. Secondo il governo austriaco, atteso che alla locazione si applica un'aliquota ridotta, potrebbe persino sussistere un eccesso di imposta a monte detraibile. Non sussisterebbe più alcun credito d'imposta detraibile, invece, in caso di acquisto di un immobile più datato ed usato.

47 — V., inter alia, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 30); Wielockx (cit. supra, nota 43, punto 17); 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Racc. pag. I-11673, punto 46), nonché 22 dicembre 2008, causa C-282/07, Truck Center (Racc. pag. I-10767, punto 37).

48 — Sentenze Schumacker (cit. supra, nota 47, punti 31 e 34); Wielockx (cit. supra, nota 43, punti 17 e 18); 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse (Racc. pag. I-5933, punto 43); 1° luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin, (Racc. pag. I-6443, punti 15 e 16), nonché 25 gennaio 2007, causa C-329/05, Meindl (Racc. pag. I-1107, punto 23).

49 — Sentenze Schumacker (cit. supra, nota 47, punto 32); Gerritse (cit. supra, nota 48, punto 43); Wallentin (cit. supra, nota 48, punto 16), nonché Meindl (cit. supra, nota 48, punto 23).

88. Tali considerazioni possono essere trasposte alla situazione in esame. L'esenzione delle piccole imprese dall'IVA persegue, quantomeno in parte, finalità analoghe a quelle delle agevolazioni riconosciute, nell'ambito delle imposte sui redditi, alle persone fisiche in relazione alla loro situazione personale e alla loro capacità contributiva. In entrambi i casi vengono esentati dalle imposte i redditi ovvero le operazioni che si pongono al di sotto di una determinata soglia al fine di agevolare i soggetti passivi e di migliorare la loro situazione economica.

89. Come già rilevato, le operazioni delle piccole imprese, al pari dei redditi delle persone fisiche, si concentrano di norma nel luogo in cui tali soggetti sono di volta in volta stabiliti. Lo Stato in cui la piccola impresa risiede si trova, quindi, nella miglior posizione per determinare le operazioni di questa ed, eventualmente, per eseguire in loco le verifiche necessarie nel caso in cui dovessero sorgere dubbi circa il rispetto della soglia relativa al volume d'affari.

90. Sotto questo aspetto si deve considerare che la soglia si riferisce al volume d'affari realizzato nel territorio nazionale nel corso di tutto l'esercizio fiscale. Pertanto, per l'esercizio in corso bisognerà operare una valutazione prognostica sulla base degli esercizi precedenti. Il superamento della soglia relativa al volume d'affari può essere accertato in modo definitivo solo ex post. Lo Stato in cui la piccola impresa risiede si trova nella posizione

migliore per operare tale valutazione prognostica e — laddove essa dovesse, a posteriori, rivelarsi errata — ad intraprendere i passi necessari per rettificare l'imposizione.

91. Le informazioni di cui l'amministrazione finanziaria dispone per l'assoggettamento ad imposta dei redditi dei soggetti passivi residenti nel territorio nazionale possono risultare utili ai fini del calcolo delle operazioni imponibili. In questa sede non è necessario verificare se tali informazioni consentano di dedurre precisamente entità e composizione delle operazioni, cosa messa in dubbio all'udienza dal governo austriaco e dal governo tedesco. Il Consiglio ha tuttavia correttamente rilevato come, in ogni caso, la dichiarazione di redditi derivanti da un'attività autonoma possa dare adito ad una verifica dello status di piccola impresa.

92. Lo Stato membro in cui la piccola impresa non residente pone in essere operazioni soggette ad IVA, per contro, ha un quadro puntuale dell'attività di tale soggetto passivo solo nella misura in cui essa si svolge nell'ambito dello Stato in questione. L'amministrazione finanziaria di tale Stato, pertanto, non è in grado di valutare da sola se il volume d'affari complessivo realizzato dal prestatore non residente nel corso di un determinato esercizio fiscale rientri nella soglia prevista

per il riconoscimento dello status di piccola impresa.

effettuate nell'ambito dell'intera Unione terrebbe in massimo conto tale specificità dell'esenzione, ma va respinta per i motivi esposti nell'ambito della soluzione della quinta e della sesta questione.

93. La Commissione ha sì fatto riferimento al regolamento n. 1798/2002, che mette a disposizione degli Stati membri diversi strumenti funzionali allo scambio di informazioni, ma ha altresì dichiarato che la banca dati che gli Stati membri devono allestire ai sensi del Capo V del regolamento non contiene sempre tutti i dati atti a fornire chiarimenti sul carattere di piccola impresa dell'operatore. In molti casi è quindi necessario richiedere, a costi maggiori, informazioni allo Stato in cui il prestatore risiede.

96. Se si esentassero tuttavia le operazioni realizzate al di fuori dello Stato in cui il prestatore è residente senza aggiungerle alle operazioni realizzate all'interno di tale Stato, il volume d'affari realizzato complessivamente all'interno dell'Unione potrebbe superare la soglia prevista per le piccole imprese. Di conseguenza, in teoria, un soggetto passivo potrebbe effettuare, in qualsiasi altro Stato membro diverso da quello in cui è stabilito, nuove operazioni esenti da imposta. Tale dilatazione del beneficio contravverrebbe allo scopo di esentare le operazioni solo una tantum ed entro determinati limiti.

94. Sebbene vi siano mezzi attraverso i quali lo Stato ospitante è in grado di accertare se il prestatore non stabilito sia considerato piccola impresa nello Stato in cui ha sede, esentare le operazioni poste in essere dai soggetti non residenti, di regola, contravverrebbe al senso e allo scopo del regime delle piccole imprese.

97. Atteso, quindi, che i residenti e i non residenti di norma non si trovano in una situazione equiparabile per quanto attiene alla ratio della normativa, il fatto che l'esenzione venga riconosciuta esclusivamente al primo dei menzionati gruppi non configura una discriminazione.

95. L'esenzione dovrebbe rappresentare un'agevolazione, che analogamente al minimo imponibile esente da imposta viene riconosciuta una tantum ed entro determinati limiti. La presa in considerazione delle operazioni

98. La Corte, nella sua giurisprudenza sulla fiscalità diretta, ha, però, anche stabilito che la situazione dei residenti e dei non residenti è eccezionalmente equiparabile nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la

parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione. Lo Stato di residenza, secondo la Corte, non sarebbe in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare⁵⁰.

99. Nel caso in cui un non residente produca una parte essenziale dei propri redditi in uno Stato membro diverso da quello in cui è risiede, la discriminazione è determinata dal fatto che la sua situazione personale e familiare non può essere tenuta in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato di occupazione⁵¹.

100. Anche la sig.ra Schmelz si trova in una tale situazione. Ella, nello Stato in cui risiede, non si dedica ad alcuna attività soggetta ad IVA e, pertanto, non beneficia di alcuna esenzione, mentre in Austria realizza operazioni connesse alla locazione di un immobile ivi ubicato. L'amministrazione finanziaria austriaca, però, non la considera una piccola imprenditrice stabilita nel territorio austriaco e assoggetta pertanto all'IVA le suddette operazioni.

50 — V. sentenze Schumacker (cit. supra, nota 47, punto 36); de Groot (cit. supra, nota 43, punto 89), nonché Wallentin (cit. supra, nota 48, punto 17).

51 — Sentenze Schumacker (cit. supra, nota 47, punto 38); Wielockx (cit. supra, nota 43, punti 20-22), nonché Wallentin (cit. supra, nota 48, punto 17).

101. Ciò implica di una disparità di trattamento rispetto alle piccole imprese tipiche le quali realizzano essenzialmente le proprie operazioni nello Stato ove sono stabilite o hanno sede potendo ivi svolgere una determinata attività economica, senza essere peraltro tenute a versare l'IVA. Per contro, la sig.ra Schmelz non beneficia in nessun luogo del regime delle piccole imprese, sebbene le sue operazioni siano parimenti concentrate in uno Stato membro ove si collocano al di sotto della soglia rilevante. Tale disparità di trattamento determina una restrizione all'esercizio della libertà di prestazione dei servizi.

d) Giustificazione

102. Una restrizione alla libertà di stabilimento può essere ammessa soltanto qualora persegua un obiettivo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificata da ragioni imperative di interesse generale⁵².

103. La limitazione dell'esenzione alle piccole imprese mira a garantire che ogni piccola impresa benefici dell'agevolazione una tantum e, segnatamente, nel centro dell'espletamento della propria attività economica. La limitazione mira ad escludere, senza implicare

52 — V. sentenze 5 giugno 1997, causa C-398/95, SETTG (Racc. pag. I-3091, punto 21); 18 dicembre 2007, C-341/05, Laval un Partneri (Racc. pag. I-11767, punto 101), nonché 4 dicembre 2008, causa C-330/07, Jobra (Racc. pag. I-9099, punto 27).

oneri amministrativi eccessivamente gravosi, che le imprese godano ripetutamente dell'esenzione.

104. La Corte ha già avuto modo di affermare in proposito che tra i motivi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato CE va annoverata la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali⁵³.

105. Va tuttavia ricordato che, a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo ai sensi del diritto dell'Unione, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario a tale fine⁵⁴.

106. Una normativa nazionale, inoltre, è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico⁵⁵.

53 — V. sentenze 18 dicembre 2007, causa C-101/05, A (Racc. pag. I-11531, punto 55) e 11 giugno 2009, X, cause riunite C-155/08 e C-157/08 (Racc. pag. I-5093, punto 45).

54 — V. sentenze Passenheim-van Schoot (cit. supra, nota 53, punto 47); 17 novembre 2009, causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (Racc. pag. I-10821, punto 42) e 11 marzo 2010, causa C-384/08, Attanasio Group (Racc. pag. I-2055, punto 51).

55 — V. sentenze 10 marzo 2009, causa C-169/07, Hartlauer (Racc. pag. I-1721, punto 55); Presidente del Consiglio dei Ministri (cit. supra, nota 54, punto 42), nonché Attanasio Group (cit. supra, nota 54, punto 51).

107. Il regime delle piccole imprese non soddisfa tali requisiti se finisce per privare un operatore, che si trovi nella particolare situazione della sig.ra Schmelz, della possibilità di beneficiare dall'esenzione in qualsiasi Stato membro sebbene questi, dando in locazione un immobile ubicato in uno Stato membro, abbia ivi effettuato operazioni che restano al di sotto della soglia prevista per il riconoscimento della qualità di piccola impresa.

108. Escludere l'esenzione anche nei casi in cui l'agevolazione, alla luce del suo significato e del suo scopo, dovrebbe operare *ictu oculi* e non concedere al soggetto passivo la possibilità di provare di aver effettuato operazioni imponibili solo nello Stato membro interessato significa andare al di là di quanto richiesto dalle esigenze di controllo fiscale.

e) Possibilità di un'interpretazione che preservi la validità delle norme

109. Secondo giurisprudenza costante, un atto comunitario deve essere interpretato, nei limiti del possibile, in modo da non rimettere in discussione la sua validità⁵⁶. In proposito,

56 — V. sentenze 4 ottobre 2001, causa C-403/99, Italia/Commissione (Racc. pag. I-6883, punto 37); 26 giugno 2007, causa C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a. (Racc. pag. I-5305, punto 28), nonché 19 novembre 2009, cause riunite C-402/07 e C-432/07, Sturgeon e a. (Racc. pag. I-10923, punto 47).

tutti gli atti comunitari devono, salvo che ciò non risulti obiettivamente giustificato, essere interpretati in conformità con l'insieme del diritto primario, nel cui ambito rientrano le libertà fondamentali che vietano che le situazioni transfrontaliere vengano fatte oggetto di un trattamento svantaggioso rispetto a situazioni meramente interne⁵⁷.

2006/112 costituisce una nozione afferente al diritto dell'Unione che va interpretata autonomamente.

110. Va pertanto verificato se il trattamento fiscale meno favorevole riservato ai soggetti passivi che si trovano nella posizione della sig.ra Schmelz risulti necessariamente dalla direttiva o se sia possibile procedere ad un'interpretazione dell'art. 24, n. 3, terzo comma, della sesta direttiva e dell'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, tale da preservarne la validità.

113. La nozione di «residenza», come si desume dalla sua lettera, presuppone che una persona possieda un punto di riferimento stabile nello Stato interessato. Un'interpretazione fondata sulla lettera della norma, pertanto, consentirebbe di considerare colui che è proprietario di un immobile, ancorché non utilizzi detto immobile in prima persona, quale soggetto passivo residente. In tale contesto va sottolineato come la direttiva, non impiegando la nozione di «domicilio» o di «sede» ma proprio quella di residenza, autorizzi un'interpretazione più ampia di quella possibile alla luce dei menzionati termini tecnici.

111. A tal riguardo, il governo tedesco ha sostenuto che un'interpretazione estensiva della nozione di residenza consentirebbe di considerare la sig.ra Schmelz quale soggetto passivo residente in Austria.

112. A tal proposito si deve rilevare che la nozione di residenza ai sensi dell'art. 24, n. 3, terzo comma, della sesta direttiva e ai sensi dell'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva

114. Tale interpretazione della nozione di residenza nulla toglie al fatto che, come rilevato in precedenza, la locazione di un immobile in uno Stato membro, nel caso di specie, non va ricondotta nelle modalità di esercizio della libertà di stabilimento. La nozione di stabilimento ai sensi dell'art. 43 CE e la nozione di residenza ai sensi dell'art. 24, n. 3, terzo comma, della sesta direttiva e dell'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112 si collocano, infatti, in contesti normativi completamente diversi.

57 — V., in questo senso, con riferimento al principio di parità di trattamento, sentenze 14 dicembre 2004, C-210/03, *Swedish Match* (Racc. pag. I-11893, punto 70); 10 gennaio 2006, causa C-344/04, *IATA e ELFAA* (Racc. pag. I-403, punto 95), nonché *Sturgeon e a.* (cit. supra, nota 56, punto 48).

f) Conclusione parziale

115. La direttiva può pertanto essere interpretata nel senso che il trattamento fiscale riservato ad un operatore che si trovi nella posizione della sig.ra Schmelz non determina una violazione del principio di libera prestazione dei servizi. Spetta al giudice del rinvio appurare se anche le disposizioni di attuazione austriache autorizzino una siffatta interpretazione conforme al diritto dell'Unione. Se ciò non fosse possibile, tali disposizioni, escludendo che un soggetto passivo nella posizione della sig.ra Schmelz possa godere dell'esenzione prevista per le piccole imprese, dovrebbero essere disapplicate.

operazioni soggette ad IVA collocate al di sotto della soglia applicabile in detto Stato ai fini dell'esenzione delle piccole imprese. In considerazione di tale interpretazione delle menzionate disposizioni, l'esame delle questioni sollevate non ha messo in luce alcun elemento tale da poter inficiarne la validità.

4. Sulla terza e sulla quarta questione

116. La prima e la seconda questione vanno pertanto risolte nel senso che la nozione di soggetto passivo non residente nel territorio nazionale, ai sensi dell'art. 24, n. 3, terzo comma, della sesta direttiva e ai sensi dell'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, va interpretata nel senso che essa non ricomprende un operatore che, cedendo in locazione un immobile di sua proprietà, effettui esclusivamente nello Stato membro in questione

117. Alla luce della soluzione alla prima e alla seconda questione pregiudiziale non occorre procedere all'esame della quarta e della quinta.

V — Conclusione

118. In conclusione suggerisco di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dall'U-nabhängiger Finanzsenat Wien nei seguenti termini:

1) Con la locuzione di cifra d'affari annua

- ai sensi dell'art. 24 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, nel testo di cui alla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, in combinato disposto con l'Allegato XV — Elenco di cui all'art. 151 dell'atto di adesione — Titolo IX. Fiscalità, n. 2, lett. c), dell'atto di adesione del 1994 e

- ai sensi dell'art. 287 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

si deve intendere il volume complessivo delle operazioni effettuate nell'arco di un anno da un soggetto passivo nello Stato membro di residenza.

- 2) La nozione di soggetto passivo non residente nel territorio nazionale, ai sensi dell'art. 24, n. 3, terzo comma, della sesta direttiva e ai sensi dell'art. 283, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, va interpretata nel senso che essa non comprende un operatore che, cedendo in locazione un immobile di sua proprietà, effettui esclusivamente nello Stato membro in questione operazioni soggette ad IVA collocate al di sotto della soglia applicabile in detto Stato ai fini dell'esenzione delle piccole imprese.

In considerazione di tale interpretazione delle menzionate disposizioni, l'esame delle questioni sollevate non ha messo in luce alcun elemento tale da poter inficiarne la validità.