

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

6 ottobre 2011 \*

Nel procedimento C-421/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 30 giugno 2010, pervenuta in cancelleria il 25 agosto 2010, nella causa

**Finanzamt Deggendorf**

contro

**Markus Stoppelkamp**, in qualità di curatore fallimentare del patrimonio di Harald Raab,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. J.-J. Kasel (relatore), presidente di sezione, dai sigg. E. Levits e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák  
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

\* Lingua processuale: il tedesco.

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, dai sigg. C. Blaschke e T. Henze, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dalle sig.re F. Dedousi e I. Pouli, nonché dal sig. I. Bakopoulos, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dal sig. W. Mölls e dalla sig.ra L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- <sup>1</sup> La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme

(GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE (GU L 269, pag. 44; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Stoppelkamp, in qualità di curatore fallimentare del patrimonio del sig. Raab ed il Finanzamt Deggendorf (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito alla determinazione del soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle prestazioni di servizi fornite dal sig. Raab.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

- 3 L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva recita:

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

4 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

5 L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva prevede:

«Tuttavia:

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

— messa a disposizione di personale;

(...))».

6 L'art. 21 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno:

- a) dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, diversa da quelle di cui alle lettere b) e c).

Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile;

- b) dai destinatari soggetti passivi di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), o dai destinatari, iscritti al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese, di un servizio di cui all'articolo 28 ter, C, D, E ed F, se i servizi sono effettuati da un soggetto passivo non residente all'interno del paese;

(...».

7 L'art. 1 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 di 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»), così prevede:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della

direttiva 77/388/CEE che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese, ad eccezione:

- a) delle prestazioni di trasporto e delle prestazioni di servizi ad esse accessorie, esentate ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 o dell'articolo 16, paragrafo 1, B, C, e D della direttiva 77/388/CEE,
  
- b) delle prestazioni di servizi nei casi in cui l'imposta è dovuta unicamente dal destinatario ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 77/388/CEE».

### *La normativa nazionale*

- 8 L'art. 1, n. 1, punto 1, primo periodo, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1999; BGBl. 1999 I, pag. 1270), nella versione applicabile alla causa principale (in prosieguo: l'«UStG»), prevede che «le cessioni e altre prestazioni effettuate da un imprenditore a titolo oneroso nel territorio nazionale nell'ambito della propria attività di impresa» sono soggette all'IVA.

9 L'art. 3 bis dell'UStG dispone quanto segue:

«1. Una prestazione di servizi è effettuata nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività, fatti salvi gli artt. 3 ter e 3 septies. Qualora detta prestazione venga effettuata da uno stabilimento dell'impresa, quest'ultimo è considerato il luogo della prestazione.

(...)

3. Se il destinatario di una delle altre prestazioni menzionate al n. 4 è un imprenditore, la prestazione, in deroga al n. 1, si considera fornita nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività. Qualora la prestazione sia fornita allo stabilimento di un'impresa è invece determinante il luogo in cui si trova lo stabilimento. Qualora il destinatario di una delle prestazioni menzionate al n. 4 non sia un imprenditore e abbia la propria residenza o la propria sede nel territorio di uno Stato terzo, la prestazione si considera eseguita presso la sua residenza o sede. (...)

4. Sono "altre prestazioni" ai sensi del n. 3:

(...)

7) la messa a disposizione di personale;

(...)).

<sup>10</sup> L'art. 13 ter, n. 4, dell'UStG recita:

«Per imprenditore non stabilito all'interno del paese si intende l'imprenditore che non ha domicilio, sede, direzione o filiale nel territorio nazionale, sull'isola di Helgoland o in uno dei territori di cui all'art. 1, n. 3. Decisivo, al fine di tale determinazione, è il momento in cui viene fornita la prestazione. Qualora non sia chiaro se l'imprenditore si trovi o meno nella situazione descritta, il destinatario del servizio non è debitore dell'imposta solo quando l'imprenditore gli provi, sulla base di una certificazione rilasciatagli in conformità con la normativa fiscale dall'ufficio delle imposte competente, di non essere un imprenditore ai sensi della prima frase del presente numero».

### **Causa principale e questione pregiudiziale**

<sup>11</sup> Nel 2002, il sig. Raab ha trasferito dalla Germania all'Austria la sede della propria attività economica. Egli ha infatti dichiarato, in due località austriache, di esercitare un'attività professionale definita «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» (servizi di trasferimento, amministrazione e trasporto). La sua attività economica consisteva nel mettere i propri impiegati a disposizione di imprese stabilite in Bassa Baviera al fine di esercitare attività di trasporto sul territorio tedesco.

<sup>12</sup> Il 1° luglio 2002, il sig. Raab ha altresì trasferito la propria residenza dalla Germania all'Austria. Tuttavia, secondo gli accertamenti svolti dalle competenti autorità doganali, anche dopo tale cambio di residenza, il sig. Raab continuava ancora a soggiornare frequentemente in Germania.

- 13 L'amministrazione tributaria austriaca ha assegnato un numero di identificazione IVA al sig. Raab, il quale fatturava le proprie prestazioni alle imprese di trasporto tedesche al netto dell'IVA, con la menzione «imposta dovuta dal destinatario della prestazione ai sensi dell'art. 13 ter dell'UStG».
- 14 Il Finanzamt ha considerato che non erano soddisfatte le condizioni per il ricorso al meccanismo di autoliquidazione da parte del destinatario, conformemente all'art. 13 ter, n. 1, prima frase, punto 1, dell'UStG, in combinato disposto con il n. 4 dello stesso articolo. Secondo il Finanzamt, il sig. Raab non era un soggetto passivo residente all'estero, poiché, durante l'anno in questione, aveva avuto la propria residenza privata all'interno del paese. Il Finanzamt ha quindi emesso un avviso di accertamento IVA nei confronti del sig. Raab.
- 15 Quest'ultimo ha proposto il ricorso nei confronti di tale avviso. Il giudice di primo grado ha accolto tale ricorso in quanto, nel 2002, la sede dell'attività economica del sig. Raab si situava in Austria. Considerate le disposizioni dell'art. 21, n. 1, lett. a), secondo comma, della sesta direttiva, l'art. 13 ter dell'UStG doveva essere interpretato nel senso che, ai fini della residenza del soggetto passivo di imposta all'estero, rilevarebbe esclusivamente la sede dell'impresa. Pertanto, allorché, come nel caso di specie, sussiste una sede siffatta, la contemporanea esistenza di una residenza privata all'interno del paese sarebbe irrilevante.
- 16 A sostegno della propria domanda in «Revision», proposta dinanzi al Bundesfinanzhof, il Finanzamt fa valere che il giudice di primo grado ha violato l'art. 13 ter, n. 4, dell'UStG, dal quale emergerebbe chiaramente che non si può considerare stabilito all'estero un imprenditore che risiede all'interno del paese.
- 17 Il Bundesfinanzhof solleva dubbi quanto alla conformità della normativa tedesca con il diritto dell'Unione in considerazione del fatto che, secondo tale normativa, il criterio dell'«imprenditore residente all'estero», previsto come condizione per l'applicazione

del meccanismo di autoliquidazione, non è soddisfatto allorché l'imprenditore stabilisce la sede della propria attività economica al di fuori del paese, ma risiede all'interno di quest'ultimo. Orbene, ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, sarebbe sufficiente, affinché l'IVA sia dovuta dal destinatario soggetto passivo, che i servizi siano forniti da un «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (soggetto passivo non residente all'interno del paese). Tuttavia, tale nozione non sarebbe definita né dall'art. 21 della sesta direttiva né da un'altra disposizione di tale direttiva.

- 18 Ciò considerato, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se un soggetto passivo possa considerarsi “un soggetto passivo non residente all'interno del paese” ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (...) qualora la sede della sua attività economica si trovi all'estero, o se debba aggiungersi, come ulteriore condizione, che egli non abbia la sua residenza privata all'interno del paese».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 19 In via preliminare, va rilevato che dalla lettura combinata dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, e segnatamente delle versioni di lingua tedesca e francese, risulta che, nella fattispecie, la versione in lingua tedesca non impiega l'espressione «assujetti non établis à l'intérieur du pays» («soggetto passivo non residente all'interno del paese»). Detta versione impiega invece l'espressione «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» la cui traduzione letterale è «soggetto passivo residente all'estero».

- 20 Occorre quindi ritenere che la questione pregiudiziale sia diretta sostanzialmente a sapere se l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, per essere considerato un «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (soggetto passivo non residente all'interno del paese), ai sensi della versione in lingua tedesca di tale disposizione, sia sufficiente che il soggetto passivo in questione abbia stabilito la sede della propria attività economica al di fuori di tale paese, ovvero se occorra ulteriormente che egli non abbia la propria residenza all'interno di detto paese.
- 21 A tal riguardo, si deve rilevare, come fa il giudice del rinvio, che nella versione in lingua tedesca della sesta direttiva non esiste una definizione della nozione di «soggetto passivo residente all'estero».
- 22 Tuttavia, è giocoforza constatare che la nozione in questione era contenuta, prima dell'introduzione delle modifiche apportate dalla direttiva 2000/65, oltre che nella versione in lingua tedesca, anche nelle versioni in lingua spagnola, danese, inglese, francese, italiana, olandese, portoghese e svedese dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Orbene, a seguito dell'entrata in vigore di tale direttiva di modifica, tutte tali versioni linguistiche impiegano ormai, contrariamente alla versione in lingua tedesca, la nozione corrispondente a «soggetto passivo non residente all'interno del paese».
- 23 Tale nozione, a differenza di quella impiegata nella versione in lingua tedesca della sesta direttiva, non solo è contenuta in altre disposizioni di quest'ultima, segnatamente al suo art. 17, n. 4, ma ha anche formato oggetto di una definizione all'interno di un'altra disposizione del diritto dell'Unione.
- 24 Infatti, l'art. 1 dell'ottava direttiva precisa la nozione di «soggetto passivo non residente all'interno del paese» (v. sentenza 16 luglio 2009, causa C-244/08, Commissione/Italia, punto 26).

- 25 Ai sensi di tale articolo, la qualità di soggetto passivo non residente all'interno del paese presuppone che il soggetto passivo non disponga in tale paese, nel corso del periodo di riferimento, di alcuno dei criteri di collegamento ivi individuati (v., in tal senso, sentenza Commissione/Italia, cit., punto 27).
- 26 Orbene, al primo posto di tali criteri figurano la sede dell'attività economica e l'esistenza di un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni (v., in tal senso, sentenza Commissione/Italia, cit., punto 28).
- 27 Come risulta dal tenore letterale dell'art. 1 dell'ottava direttiva, gli altri criteri di collegamento ivi menzionati, ad esempio l'esistenza del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo, possono essere presi in considerazione per la determinazione del luogo in cui il soggetto passivo è considerato «stabilito» solo in mancanza di informazioni pertinenti relative alla sede dell'attività economica o al centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni.
- 28 Ne consegue che, in una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, caratterizzata, da un lato, dal fatto che la sede dell'attività economica del soggetto passivo è nota e si trova all'esterno del paese del destinatario e, dall'altro, dalla circostanza che non è contestato che si tratta della sede effettiva e reale e non di una sede o di un insediamento fittizi, non si può tener conto di un'eventuale residenza privata del soggetto passivo all'interno di tale paese.
- 29 Tale conclusione è peraltro conforme alla giurisprudenza della Corte relativa alla determinazione, in materia di IVA, del luogo in cui ha sede l'attività economica di una società, come essa risulta segnatamente dalla sentenza 28 giugno 2007, causa C-73/06,

Planzer Luxembourg (Racc. pag. I-5655), riguardante l'interpretazione dell'art. 1 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40).

- 30 Infatti, come la Corte ha dichiarato al punto 61 di detta sentenza, la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società.
- 31 Altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti e il luogo di riunione delle assemblee generali, possono essere presi in considerazione, in una seconda fase, qualora si tratti, ad esempio, di determinare la sede effettiva di una società che dispone di un insediamento fittizio, come quello che caratterizza una società «casella postale» (v., in tal senso, sentenza Planzer Luxembourg, cit., punti 61 e 62).
- 32 L'interpretazione secondo cui, nell'ambito della determinazione del luogo di stabilimento del prestatore di servizi soggetto passivo, il luogo di residenza di quest'ultimo può essere preso in considerazione solo in mancanza di criteri di collegamento direttamente connessi all'attività economica svolta da detto prestatore, come la sede dell'attività economica o l'esistenza di un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni, è altresì conforme alla logica sottostante all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, atteso che tale disposizione riguarda il soggetto passivo soltanto per quanto attiene all'attività economica da esso svolta.

- 33 Occorre aggiungere che l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva ha l'obiettivo di sottrarre il soggetto passivo in uno Stato membro all'onere di dover rispettare gli obblighi derivanti dall'art. 22 di tale direttiva in altri Stati membri, nei quali fornisce una prestazione o cede un bene. Ora, escludere l'autoliquidazione in un caso come quello di cui trattasi nella causa principale avrebbe l'effetto di rimettere seriamente in discussione la realizzazione di detto obiettivo.
- 34 Inoltre, come ha rilevato il giudice del rinvio, l'interpretazione che precede è quella che offre il maggior grado di certezza del diritto, in quanto la presunzione che i servizi sono forniti da un «soggetto passivo non residente all'interno del paese» allorché la sede dell'attività economica di detto soggetto passivo è situata al di fuori di tale paese, indipendentemente dal luogo in cui si trova la sua residenza, è tale da semplificare l'applicazione delle disposizioni della sesta direttiva e contribuisce pertanto a garantire una riscossione affidabile e corretta dell'IVA.
- 35 Infatti, tale presunzione consente di evitare al destinatario residente in un paese, il quale è consapevole del fatto che il prestatore, come nella fattispecie di cui trattasi nella causa principale, ha la sede della propria attività economica al di fuori di tale paese, di dover intraprendere ricerche relative alla residenza privata di detto prestatore.
- 36 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, per essere considerato un «soggetto passivo non residente all'interno del paese», è sufficiente che il soggetto passivo in questione abbia stabilito la sede della propria attività economica al di fuori di tale paese.

## Sulle spese

- <sup>37</sup> Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

**L'art. 21, n. 1, lett. b), 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, deve essere interpretato nel senso che, per essere considerato un «soggetto passivo non residente all'interno del paese», è sufficiente che il soggetto passivo in questione abbia stabilito la sede della propria attività economica al di fuori di tale paese.**

Firme