

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

6 novembre 2003 \*

Nei procedimenti riuniti da C-78/02 a C-80/02,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Dioikitiko Efeteio Athinon (Grecia) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

**Stato ellenico**

e

**Maria Karageorgou (C-78/02),**

**Katina Petrova (C-79/02),**

**Loukas Vlachos (C-80/02),**

domande vertenti sull'interpretazione 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

\* Lingua processuale: il greco.

imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), in particolare sulla disposizione prevista all'art. 21, punto 1, lett. c), di tale direttiva, secondo la quale l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. J.-P. Puissechet, presidente di sezione, dai sigg. R. Schintgen e V. Skouris, dalla sig.ra N. Colneric e dal sig. J.N. Cunha Rodrigues (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed  
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo greco, dai sigg. M. Apeessos e S. Detsis, in qualità di agenti;
- per la sig.ra Karageorgou, dai sigg. E. Metaxaki e P. Yatagantzidis, dikigori;
- per la sig.ra Petrova e il sig. Vlachos, dal sig. A. Koutsolampros, dikigoros;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra H. Tserepa-Lacombe, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo ellenico, della sig.ra Karageorgou e della Commissione all'udienza del 20 marzo 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 maggio 2003,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con ordinanze 31 gennaio 2002, pervenute in cancelleria l'11 marzo successivo, il Dioikitiko Efeteio Athinon (Corte d'appello amministrativa di Atene) (Grecia) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali in ogni causa, formulate negli stessi termini, vertenti sull'interpretazione 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in particolare della norma, contenuta nell'art. 21, punto 1, lett. c), di tale direttiva, secondo la quale l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sarebbe dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura.

- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di controversie tra lo Stato ellenico e alcuni traduttori che lavorano per il Ministero ellenico degli Affari esteri, i quali sostengono di aver fatturato erroneamente l'IVA e ne domandano la restituzione.

## Contesto normativo

### *Normativa comunitaria*

- 3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

- 4 L'art. 4 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. 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.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate (...).

(...)

4. L'espressione "in modo indipendente", di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

(...)

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

(...)».

5 L'art. 21, punto 1, lett c), della sesta direttiva così recita:

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

1. in regime interno:

(...)

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci».

### *Normativa nazionale*

6 L'art. 2, n. 1, della legge n. 1642/1986, relativa all'applicazione dell'IVA e ad altre disposizioni (FEK A' 125), come vigente prima di essere sostituito dall'art. 1, n. 1, lett. a), della legge n. 2093/1992 (FEK A' 181), dispone che l'imposta sul valore aggiunto viene riscossa, tra l'altro, sulle «cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

- 7 A norma dell'art. 3, n. 1, della legge n. 1642/1986, come vigente prima di essere sostituito dall'art. 1 della legge n. 2093/1992 «è soggetta all'imposta ogni persona fisica o giuridica, cittadino o meno, o associazione di persone, che eserciti in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dal luogo di stabilimento, dallo scopo o dai risultati di detta attività. I lavoratori dipendenti ed altre persone fisiche che sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca un vincolo di subordinazione riguardo alle condizioni di lavoro o alla retribuzione non sono considerati persone che esercitano un'attività economica indipendente, per cui la responsabilità incombe al datore di lavoro».
- 8 Infine, l'art. 28, n. 1, della stessa legge, come vigente prima di essere sostituito dall'art. 1, n. 42, della legge n. 2093/1992, così dispone:

«Per la cessione di beni e la prestazione di servizi, sono soggetti all'imposta: a) il soggetto passivo stabilito all'interno del paese, per le operazioni che esso effettua, (...), d) chiunque indichi l'imposta in una fattura che emette o in un altro documento che ne fa le veci (...)».

### Cause principali e questioni pregiudiziali

#### *Procedimento C-78/02*

- 9 Con provvedimento del Segretario generale del Ministero degli Affari esteri 12 aprile 1988, F.09323, la sig.ra Maria Karageorgou è stata nominata traduttrice dal greco verso l'inglese per le esigenze del servizio di traduzione del detto Ministero.

- 10 Dopo aver presentato al direttore del Dimosia Oikonomiki Ypiresia (Ufficio imposte) di Cholargos (Grecia) (in prosieguo: il «DOY»), per tale attività, dichiarazioni fiscali provvisorie e una dichiarazione di liquidazione dell'IVA per l'esercizio 1992, essa ha revocato le dette dichiarazioni con domanda 29 dicembre 1994, n. 22240, chiedendo la restituzione dell'IVA versata in quanto pagata indebitamente.
- 11 La sig. Karageorgou afferma, a sostegno della sua richiesta di revoca, di avere presentato le dichiarazioni in esame a causa di un suo errore di diritto, giacché essa non sarebbe soggetta a imposta sull'IVA per i redditi percepiti per la sua attività di traduttrice.
- 12 Nella sua domanda, essa sostiene che tra lei e il Ministero degli Affari esteri sussisteva un vincolo di subordinazione riguardo alle condizioni di lavoro e alla sua retribuzione in quanto, da una parte, non era lei a stabilire la sua retribuzione e, dall'altra, la responsabilità nei confronti dei terzi dei suoi atti e delle sue omissioni in qualità di traduttrice incombeva al Ministero degli Affari esteri. Essa afferma inoltre che l'IVA versata in seguito alle sue dichiarazioni per il 1992 non si è ripercossa sul consumatore (dato che tale importo non è stato riscosso né da lei né dal Ministero nei confronti dei privati e delle persone giuridiche destinatarie delle traduzioni), di modo che tale importo costituisce una parte della sua retribuzione e non un'imposta.
- 13 Il direttore del DOY, con lettera di risposta 9 febbraio 1995, n. 22240-22241, ha respinto la domanda dell'interessata con la motivazione che, da una parte, le condizioni di lavoro che le erano applicate erano differenti da quelle dei lavoratori dipendenti e, dall'altra, che il versamento dell'IVA da parte della sig.ra Karageorgou era valido, in quanto sulle ricevute che aveva rilasciato al Ministero degli Affari esteri essa l'aveva indicata e, di conseguenza, non aveva diritto alla restituzione dell'imposta versata.

- 14 Il presidente del Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunale amministrativo di primo grado di Atene) (Grecia), con sentenza n. 275/1995, ha accolto il ricorso della sig.ra Karageorgou e la sua domanda di revoca delle dichiarazioni IVA per l'esercizio 1992, annullando la risposta negativa del direttore del DOY di Cholargos e disponendo la restituzione dell'importo indebitamente versato dall'interessata. Nella motivazione della detta sentenza si spiega che i traduttori agiscono come organi dello Stato, unico responsabile per le azioni ed omissioni degli stessi, poiché le traduzioni da essi effettuate sono documenti pubblici, e che la sig.ra Karageorgou, nello svolgimento della sua attività, è legata da un vincolo di subordinazione riguardo alle condizioni d'esecuzione del suo lavoro e di retribuzione.
- 15 Lo Stato ellenico ha proposto appello avverso tale sentenza dinanzi al Dioikitiko Efeteio Athinon, affermando, in particolare, come aveva già fatto in primo grado, che la sig.ra Karageorgou, a prescindere dalla natura del suo lavoro, era tenuta ad assolvere l'imposta di cui trattasi in quanto essa l'aveva indicata nelle ricevute emesse durante il periodo considerato, in applicazione dell'art. 28, n. 1, lett. d), della legge n. 1642/1986.
- 16 Il presidente del Dioikitiko Efeteio Athinon, con sentenza n. 90/1996, ha respinto l'appello in quanto infondato, confermando la fondatezza di quanto dichiarato nella sentenza di primo grado. Esso ha tuttavia omesso di esaminare il motivo d'appello tratto dal fatto che la sig.ra Karageorgou era tenuta al versamento dell'imposta controversa poiché l'aveva indicata nelle ricevute emesse nel periodo considerato.
- 17 Lo Stato ellenico, deducendo l'omissione di cui sopra, ha chiesto l'annullamento della sentenza del Dioikitiko Efeteio Athinon dinanzi al Symvoulío tis Epikrateias (Consiglio di Stato) (Grecia).

- 18 Il Symvoulio tis Epikrateias, con sentenza n. 1659/1999, ha annullato la sentenza del Dioikitiko Efeteio Athinon nella parte vertente sul motivo d'appello tratto dal rilascio di una ricevuta in cui era indicata l'IVA, ritenendo che tale motivo fosse fondamentale e che il giudice d'appello avesse a torto omesso di esaminarlo, e ha rinviato la causa al Dioikitiko Efeteio Athinon per una nuovo giudizio.

### *Procedimenti C-79/02 e C-80/02*

- 19 Nei procedimenti C-79/02 e C-80/02, che riguardano, rispettivamente, la sig.ra Petrova ed il sig. Vlachos, i fatti e la causa principale sono analoghi a quelli del procedimento C-78/02.

### *Questioni pregiudiziali*

- 20 Il Dioikitiko Efeteio Athinon ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia, per ciascuna delle cause principali, le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se abbia natura di IVA, ai sensi della sesta direttiva, l'importo indicato in fattura dal prestatore di servizi in favore dello Stato nell'ambito di un contratto di prestazione d'opera, qualora il prestatore di tali servizi ritenga erroneamente di agire in qualità di lavoratore autonomo mentre, in realtà, vi è un vincolo di subordinazione e, su richiesta del datore di lavoro, sulle ricevute che rilascia egli applichi l'IVA, calcolandola però non sul totale della retribuzione fissata per legge che egli percepisce dallo Stato, che costituisce la

legittima base imponibile dell'IVA, la quale viene di conseguenza percepita insieme con la retribuzione fissata per legge, bensì, secondo il metodo della deduzione interna, su retribuzioni che si ritiene includano anche l'IVA dovuta, cosicché lo Stato versa le retribuzioni di legge, dopo averne dedotto l'IVA che vi si ritiene inclusa.

- 2) Se si possa derogare al principio di formalità dell'imposta sancito dall'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva (secondo il quale, se l'IVA è indicata nella fattura o in qualsiasi altro documento che ne fa le veci, essa va versata allo Stato), quando lo Stato, svolgendo l'attività di cui trattasi in quanto pubblica autorità, non agisce come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, della citata direttiva — nel qual caso opererebbe il meccanismo delle deduzioni — e la detta imposta versata non può ripercuotersi e non si ripercuote sul consumatore finale (il soggetto privato, contraente dello Stato, che chiede la traduzione di documenti), ma il prestatore dei servizi rivendichi la restituzione dell'imposta versata al fisco, previa deduzione dell'eventuale imposta a monte, così da escludere un arricchimento senza causa dello Stato».

- <sup>21</sup> Con ordinanza del presidente della Corte 14 maggio 2002, i procedimenti C-78/02, C-79/02 e C-80/02 sono stati riuniti ai fini delle fasi scritta e orale e della sentenza.

## Sulla prima questione pregiudiziale

### *Osservazioni presentate alla Corte*

- <sup>22</sup> Il governo ellenico osserva che per la traduzione ufficiale di documenti pubblici e privati è stato istituito presso il Ministero degli Affari esteri un servizio della

traduzione. I privati che desiderino ottenere una traduzione devono depositare il testo da tradurre presso tale servizio, al quale verserebbero anche i corrispondenti diritti, fissati dal detto ministero, ottenendo una ricevuta. L'importo di tali diritti comprenderebbe sia la retribuzione della traduzione sia l'IVA corrispondente, senza che essa venga indicata separatamente.

23 Il servizio della traduzione del detto ministero trasmetterebbe poi i testi a privati, traduttori lavoratori autonomi. Questi ultimi non si troverebbero in un rapporto d'impiego con il ministero. Essi eserciterebbero anche altre professioni, quale quella di medico o avvocato, che, per loro natura, non avrebbero alcun collegamento con la qualifica di dipendente. Questo sarebbe anche il motivo per cui essi lavorano nel luogo e nel momento che scelgono e per cui essi sono retribuiti in funzione della quantità di lavoro svolto.

24 Dopo la traduzione, i testi verrebbero ritrasmessi al Ministero degli Affari esteri dove sarebbero ritirati dagli interessati. Infine, i diritti riscossi per le traduzioni sarebbero ripartiti da parte di tale ministero fra i traduttori in base alle prestazioni fornite da ciascuno di loro. Al momento della riscossione di tali somme, ogni traduttore rilascerebbe una ricevuta nella quale iscriverebbe la retribuzione e l'IVA corrispondente. I traduttori verserebbero tale importo dell'IVA al fisco, previa deduzione dell'IVA messa a loro carico al momento dell'acquisto di beni o di servizi.

25 Il governo ellenico propone di risolvere la seconda questione nei seguenti termini: l'importo, determinato in base al metodo della deduzione interna, che il prestatore di servizi lavoratore autonomo, foss'anche sotto la sorveglianza dello Stato, riporta in una fattura o nella ricevuta per la prestazione di servizi e che egli percepisce ha natura di IVA ai sensi della sesta direttiva, quando il privato, destinatario del servizio e consumatore finale, ha pagato allo Stato un importo a titolo di IVA che è incluso nel complesso di tale retribuzione in un unico importo.

- 26 La sig.ra Karageorgou afferma che l'imposta in esame non presenta i caratteri essenziali dell'IVA, in quanto corrisponderebbe ad una parte della retribuzione dei traduttori che non è stata applicata a carico di terzi né da essi percepita. Pertanto, l'imposta controversa non andrebbe considerata IVA per il solo motivo che essa è indicata come tale nelle ricevute rilasciate dai traduttori per le loro prestazioni di servizi.
- 27 La sig.ra Petrova e il sig. Vlachos, con osservazioni analoghe, precisano che, al momento della consegna dei documenti da tradurre al Ministero degli Affari esteri, i privati che richiedono una traduzione ufficiale versano il compenso corrispondente, indicato dal funzionario competente e non gravato da IVA. Quando lo Stato ellenico autentica tali traduzioni apponendo il suo sigillo ufficiale, esso agirebbe nell'esercizio di pubblici poteri e non potrebbe quindi imporre l'IVA su tale operazione. I traduttori sarebbero poi pagati dal ministero in base alle traduzioni svolte e al prezzo per pagina, fissato con decreto ministeriale. Il ministero li inviterebbe a fornirgli una ricevuta complessiva per le prestazioni fornite. Tale ricevuta sarebbe obbligatoriamente redatta dal servizio contabilità del ministero e includerebbe un importo di IVA, che sarebbe dedotto dalla loro retribuzione di legge, fissata con decreto ministeriale in base alle pagine tradotte.
- 28 Il Ministero degli Affari esteri non percepirebbe (e non potrebbe legittimamente percepire) l'IVA a carico dei privati con i quali solo lui sarebbe in relazione. Pertanto, nella causa in esame, non si tratterebbe di un'imposta che ha natura di IVA in quanto essa non si ripercuoterebbe e non potrebbe ripercuotersi sul consumatore finale.
- 29 La Commissione delle Comunità europee sostiene che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva dispone che sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Pertanto, un'operazione effettuata (anche a titolo oneroso) da una persona che non è soggetto passivo dell'IVA, non può essere assoggettata a tale tassa.

- 30 Nel caso di specie, i giudici nazionali avrebbero già statuito non solo che i traduttori non sono assoggettati all'IVA per le traduzioni destinate al Ministero degli Affari esteri, ma che non si tratta neppure di operazioni, in particolare a titolo oneroso, in quanto si ritiene che fra i traduttori e lo Stato sussista un rapporto che ha introdotto vincoli di subordinazione riguardo alle loro condizioni di retribuzione o di lavoro e alla responsabilità del datore di lavoro, di modo che essi possono essere considerati come facenti parte integrante del personale dello Stato. Ne conseguirebbe che il caso di cui alla prima questione pregiudiziale non rientra nell'ambito di applicazione della normativa comunitaria in vigore in materia di IVA.
- 31 L'importo riportato per errore in una fattura non potrebbe quindi avere natura di IVA ai sensi della sesta direttiva, a prescindere dal fatto che lo Stato lo abbia o meno considerato per errore come IVA. Per la stessa ragione, neppure l'art. 21, punto 1, lett. c), della stessa direttiva si applicherebbe al caso di specie. Tale importo potrebbe essere restituito all'interessato semplicemente in quanto versato indebitamente.

### *Giudizio della Corte*

- 32 Dalle ordinanze di rinvio, confermate, sotto questo profilo, dalle osservazioni delle parti, emerge che la retribuzione dei traduttori include un importo pari all'IVA dovuta, di modo che la somma che viene loro effettivamente corrisposta è costituita dalla loro retribuzione di legge diminuita dell'importo costituito dall'IVA.
- 33 Per determinare se l'importo in tal modo dedotto vada considerato come IVA, occorre accertare se i traduttori sono soggetti alle disposizioni relative all'IVA per i servizi che essi forniscono al Ministero degli Affari esteri.

- 34 Dall'art. 2 della sesta direttiva risulta che sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 35 L'art. 4 della sesta direttiva definisce le persone che vanno considerate quali «soggetti passivi» ai sensi di tale direttiva. Il n. 1 di tale articolo definisce «soggetto passivo» la persona che esercita un'attività economica «in modo indipendente». Il n. 4 dello stesso articolo precisa che l'espressione «in modo indipendente» esclude dall'imposizione non solo i lavoratori dipendenti, ma anche le persone «vincolat[e] al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».
- 36 Da quanto emerge dalle ordinanze di rinvio, il giudice cui sono state sottoposte le cause principali in primo grado ha dichiarato che i traduttori svolgono la loro attività in un rapporto di subordinazione rispetto al Ministero degli Affari esteri per quanto riguarda le condizioni inerenti all'esecuzione del lavoro e alla retribuzione. Da questo punto di vista le sentenze pronunciate in primo grado sarebbero state confermate in appello, e le sentenze pronunciate in sede d'appello non sarebbero state annullate dinanzi al Symvoulio tis Epikrateias. Ne consegue che, secondo il giudice del rinvio, i fatti relativi a tale circostanza sono fondati.
- 37 Nelle osservazioni scritte presentate alla Corte, il governo ellenico ha considerato i traduttori come lavoratori autonomi e ha affermato che la natura dei loro rapporti con il Ministero degli Affari esteri è oggetto di valutazioni discordanti da parte dei giudici greci. Tuttavia, nelle osservazioni orali, tale governo ha precisato che non intendeva contestare la giurisprudenza menzionata al punto precedente, secondo la quale i traduttori esercitano la loro attività nell'ambito di un rapporto di subordinazione.

- 38 A tale riguardo, occorre rilevare che, ai sensi dell'art. 234 CE, basato sulla netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, questa può pronunciarsi unicamente sull'interpretazione o sulla validità di un testo comunitario, sulla base dei fatti indicati dal giudice nazionale (sentenza 16 settembre 1999, causa C-435/97, WWF e a., Racc. pag. I-5613, punto 31, e giurisprudenza ivi citata).
- 39 La Corte non può prendere posizione in merito alla natura dei vincoli tra i traduttori ed il Ministero degli Affari esteri. Per risolvere le questioni pregiudiziali, essa deve basarsi sulla valutazione effettuata dal giudice del rinvio, secondo la quale i traduttori esercitano la loro attività nell'ambito di un rapporto di subordinazione.
- 40 Partendo da tale premessa, si deduce che, nel caso di specie, i traduttori non esercitano un'attività economica «in modo indipendente» ai sensi dell'art. 4, n. 4, della sesta direttiva, e che pertanto essi non sono «soggetti passivi» nel senso di cui al n. 1, di tale articolo. Di conseguenza, ai sensi dell'art. 2, punto 1, di quest'ultima, i servizi che essi forniscono al Ministero degli Affari esteri non sono soggetti ad IVA.
- 41 Ne consegue che, se tali traduttori riportano erroneamente un importo come IVA nelle fatture che emettono relativamente a tali servizi, tale importo non può essere qualificato come IVA.
- 42 Occorre pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale nel senso che l'importo indicato come IVA nella fattura emessa da una persona che fornisce servizi allo Stato non deve essere qualificato come IVA nel caso in cui tale persona pensi erroneamente di fornire tali servizi in qualità di lavoratore autonomo, mentre in realtà sussiste un vincolo di subordinazione.

## Sulla seconda questione pregiudiziale

### *Osservazioni presentate alla Corte*

- 43 Il governo ellenico afferma che le disposizioni della sesta direttiva, in particolare quelle dell'art. 21, punto 1, lett. c), esprimono il principio del formalismo dell'IVA. In caso di rilascio di una ricevuta per una prestazione di servizi — ricevuta sulla quale colui che la emette indica un importo a titolo di IVA che egli ha per di più percepito — sussisterebbe l'obbligo di versare tale importo allo Stato e, di conseguenza, sarebbe esclusa la restituzione di tale importo in quanto indebitamente versato. Tale principio sarebbe principalmente diretto a impedire la frode fiscale che potrebbe verificarsi quando l'importo dell'IVA, indicato nella fattura o in altro documento che ne fa le veci, è soggetto al meccanismo della deduzione. Anche qualora tale importo non rientrasse nell'ambito di applicazione del sistema dell'IVA e non fosse soggetto al procedimento di deduzione, il principio del formalismo dell'imposta richiederebbe che l'IVA riportata nella ricevuta venisse versata allo Stato, poiché, se così non fosse, si verificherebbe un arricchimento senza causa di colui che rilascia la ricevuta a danno dei consumatori che hanno versato l'IVA per i servizi resi.
- 44 Pertanto, il governo ellenico propone di risolvere la seconda questione pregiudiziale nei seguenti termini: non si può derogare al principio del formalismo dell'imposta sancito all'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva, quando lo Stato, svolgendo l'attività in questione, agisce come intermediario e non come soggetto passivo, quando l'imposta si ripercuote sul consumatore finale, destinatario delle traduzioni, e quando il prestatore di tali servizi versa al fisco l'importo dell'IVA che egli ha percepito previa deduzione dell'eventuale imposta a monte, cioè quando egli applica il procedimento di deduzione.

- 45 La sig.ra Karageorgou afferma che l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva non osta alla rettifica dell'IVA erroneamente indicata nella fattura o in un altro documento che ne fa le veci, in particolare quando l'esclusione della possibilità di effettuare una rettifica e di domandare la restituzione dell'IVA erroneamente indicata non è necessaria per prevenire la frode o l'evasione fiscale.
- 46 La sig.ra Petrova ed il sig. Vlachos sostengono che il principio del formalismo dell'imposta, nel caso di specie, viene meno, in quanto in questo caso non si tratta di IVA. Tale principio dovrebbe venir meno nei casi in cui esso non si può applicare e non vi sono state ripercussioni dell'imposta né, di conseguenza, arricchimento dell'operatore.
- 47 La Commissione osserva che la sesta direttiva non contiene alcuna disposizione in materia di regolarizzazione di un importo dell'IVA indicato erroneamente in una fattura da chi la emette. Pertanto, spetterebbe in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni alle quali è possibile regolarizzare un tale importo riportato erroneamente in una fattura.

### *Giudizio della Corte*

- 48 Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva, in base al quale l'IVA è dovuta allo Stato se essa è indicata nella fattura o in un altro documento che ne fa le veci, osti alla restituzione di un importo indicato erroneamente come IVA in una fattura, qualora lo Stato non agisca come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, di tale direttiva e la detta imposta non si sia ripercossa sul consumatore finale.

- 49 La sesta direttiva non prevede espressamente il caso in cui l'IVA viene erroneamente indicata in una fattura, mentre in realtà essa non è dovuta. Ne consegue che, fino a quando tale lacuna non sarà colmata dal legislatore comunitario, spetta agli Stati membri il compito di ovviarvi (sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, Racc. pag. I-6973, punti 48 e 49).
- 50 A questo proposito, la Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding, Racc. pag. 4227, punto 18). Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, l'imposta indebitamente fatturata può essere regolarizzata, senza che la regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la detta fattura (citata sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, punti 60 e 63).
- 51 Come emerge dai punti 40 e 41 di questa sentenza, i servizi di cui alla causa principale non sono soggetti ad IVA e l'importo erroneamente riportato come IVA nelle fatture relative a tali servizi non può quindi essere considerato IVA.
- 52 In caso di regolarizzazione dell'importo in tal modo riportato, che in nessun caso può costituire IVA, non vi è alcun rischio di perdita di entrate fiscali nell'ambito del regime dell'IVA. Pertanto, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 50 di questa sentenza, la dimostrazione della buona fede da parte di chi emette la fattura non è necessaria ai fini della regolarizzazione dell'importo indebitamente fatturato.

- 53 Pertanto, la seconda questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come IVA in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti all'IVA e, di conseguenza, l'importo fatturato non possa essere considerato IVA.

### Sulle spese

- 54 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Dioikitiko Efeteio Athinon con ordinanze 31 gennaio 2002, dichiara:

- 1) L'importo indicato come imposta sul valore aggiunto nella fattura emessa da una persona che fornisce servizi allo Stato non deve essere considerato

**imposta sul valore aggiunto qualora tale persona ritenga erroneamente di fornire tali servizi in qualità di lavoratore autonomo, mentre in realtà vi è un vincolo di subordinazione.**

- 2) L'art. 21, punto 1, lett. c), 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, non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti all'imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, l'importo fatturato non possa essere considerato imposta sul valore aggiunto.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Colneric

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 novembre 2003.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris