

CORTE DI GIUSTIZIA U.E.

Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino - Prestazioni di servizi d'arbitrato - Luogo della prestazione. (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE).

Le prestazioni arbitrali non possono considerarsi analoghe a quelle rese da un avvocato nell'ambito della libera prestazione dei servizi, perché perseguono finalità differenti. Pertanto, l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che non contempla le prestazioni di un avvocato rese in qualità di membro di un tribunale arbitrale.

*Sez. 6, sentenza
16 settembre 1997;
causa C-145/96;
Pres. Mancini,
Avv. gen. Fennelly
(conclusioni
non confermate);
Bernd Von
Hoffmann contro
Finanzamt Trier;
domanda di
pronuncia
pregiudiziale
proposta dal
Finanzgericht del
Land Renania
- Palatinato,
Neustadt am
der Weinstrasse
(Germania).*

SENTENZA

1 - Con ordinanza 15 marzo 1996, pervenuta in cancelleria il 3 maggio successivo, il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato, Neustadt am der Weinstrasse, ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e) terzo trattino, 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 (G.U. L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).

2 - Detta questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il signor von Hoffmann e il Finanzamt Trier (Ufficio delle imposte di Treviri) circa il versamento dell'imposta sulla cifra d'affari per prestazioni d'arbitrato effettuate in Francia.

3 - L'art. 9, n. 1, della direttiva stabilisce la seguente regola generale:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (...)».

4 - L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, dispone inoltre:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori dalla 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 servizio

o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale;

(...)

– prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni».

5 - In Germania l'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'UStG) contiene l'art. 3a, il cui n. 1 è redatto in modo analogo a quello dell'art. 9, n. 1, della direttiva.

6 - Secondo il combinato disposto dei nn. 3 e 4, punto 3, di detto art. 3a, nella versione vigente al momento dei fatti, le prestazioni risultanti dalle attività degli avvocati, dei consulenti in materia di brevetti, dei consulenti fiscali, dei revisori dei conti, dei periti, degli ingegneri e dei membri di un Consiglio di vigilanza, nonché le consulenze giuridiche, economiche e tecniche fornite da altri dirigenti di società si considerano svolte, in deroga al n. 1, nel luogo in cui il destinatario svolge la propria attività, allorché quest'ultimo è un imprenditore. Se una delle prestazioni summenzionate è svolta a vantaggio dello stabilimento permanente di un'impresa, si ritiene costituisca luogo dell'esecuzione della prestazione la sede di detto stabilimento. Inoltre, secondo il n. 2, punto 3, lett. a), dell'UStG, il luogo di esecuzione delle prestazioni scientifiche o similari è quello nel quale l'imprenditore svolge esclusivamente o essenzialmente la sua attività.

7 - Emerge dal fascicolo che, nel corso degli anni 1987, 1988 e 1989 il signor von Hoff-

**Sesta direttiva
IVA -
Interpretazione
dell'art. 9, n. 2,
lett. e), terzo
trattino -
Prestazioni di
servizi
d'arbitrato -
Luogo della
prestazione.
(Direttiva del
Consiglio 17
maggio 1977,
77/388/CEE)**

mann, professore di diritto civile all'Università di Treviri (Germania), ha svolto attività d'arbitrato presso la camera di commercio internazionale che ha sede in Parigi. Il signor von Hoffmann era membro di un tribunale arbitrale internazionale, che risolve le controversie tra imprese pronunciando lodi arbitrali o promuove una transazione tra le parti nell'ambito di un accordo extragiudiziale. Il tribunale si compone di tre arbitri e si riunisce quando c'è una causa da esaminare. La camera di commercio internazionale stabilisce l'importo degli onorari e la loro ripartizione tra i membri del tribunale arbitrale. Gli arbitri sono remunerati per il tramite della camera di commercio internazionale.

8 - Il Finanzamt Trier, convenuto nella causa principale, ha applicato l'imposta sulla cifra d'affari tedesca agli onorari riscossi dal signor von Hoffmann durante gli anni su cui verte la lite. I reclami presentati dal signor von Hoffmann avverso detta imposizione sono stati respinti, in quanto infondati, con decisione del 19 luglio 1994.

9 - Il signor von Hoffmann ha allora impugnato detta decisione dinanzi al Finanzgericht del Land Renania-Palatinato.

10 - Dinanzi a questo giudice le parti nella causa principale controbattono sul punto se i redditi che il signor von Hoffmann ha ricavato dalle sue attività di arbitro debbano essere assoggettati all'imposta sulla cifra d'affari in Germania.

11 - L'interessato ritiene che tali redditi non siano imponibili in virtù dell'art. 3a, n. 1, dell'UStG, giacché le prestazioni da cui derivano sarebbero prestazioni scientifiche, o perlomeno prestazioni analoghe a prestazioni scientifiche, e sarebbero disciplinate in quanto tali dall'art. 3a, n. 2, punto 3, lett. a), dell'UStG.

12 - Finanzamt Trier contesta detta qualificazione, sostenendo che il signor von Hoffmann ha la qualità di imprenditore e che pertanto le prestazioni contestate devono ritenersi effettuate in Germania, conformemente alla regola fissata dall'art. 3a, n.1, dell'UStG.

13 - Il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato constata anzitutto che le prestazioni fornite dal signor von Hoffmann non costituiscono prestazioni scientifiche né «prestazioni analoghe» ai sensi dell'art. 3a, n. 2, punto 3 lett. a). Osserva poi che l'attività di

un arbitro non è nemmeno un'attività di perito, di avvocato o di consulente giuridico ai sensi dell'art. 3a, n. 4, punto 3, dell'UStG. Ritiene però che un'interpretazione diversa potrebbe scaturire dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva, specie per il fatto che detta disposizione menziona pure «altre prestazioni analoghe».

14 - Considerando quindi che un'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva è necessaria per risolvere la controversia di cui è investito, il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il capo VI, art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva CEE (terzo gruppo di casi: «prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni») debba essere interpretato nel senso che nel suo ambito di applicazione rientrano anche le prestazioni fornite da un arbitro».

15 - Per risolvere la questione, si deve osservare anzitutto che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva non riguarda professioni come quelle di avvocato, di consulente, di perito contabile o di ingegnere, ma prestazioni. Il legislatore comunitario si richiama alle professioni elencate in questa disposizione come punto di riferimento per definire le categorie di prestazioni che vi sono contemplate.

16 - Di conseguenza, occorre anzitutto accertare se le prestazioni di un arbitro rientrano nelle prestazioni principalmente e abitualmente fornite nell'ambito delle professioni elencate dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva (sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 18, 22 e 25).

17 - Con riferimento, più in particolare, alla nozione comunitaria di avvocato, si deve constatare che la relativa professione, vista la gamma di prestazioni principalmente e abitualmente fornite nel suo ambito negli Stati membri, non comprende le prestazioni di arbitrato. Infatti se, è vero che gli arbitri sono sovente designati fra gli avvocati, a motivo delle loro conoscenze giuridiche, ciò non toglie che i servizi prestati da un avvocato hanno principalmente e abitual-

Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino - Prestazioni di servizi d'arbitrato - Luogo della prestazione. (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE)

mente come oggetto la rappresentanza e la difesa degli interessi di una persona, mentre le prestazioni di un arbitro hanno principalmente e abitualmente come oggetto la composizione di una controversia tra due o più parti, anche se in maniera equitativa.

18 - Per ragioni analoghe, le prestazioni di un arbitro non possono corrispondere a quelle di un consulente né a quelle di un ingegnere né a quelle di un ufficio studi né a quelle di un perito contabile. Infatti nessuna delle prestazioni principalmente e abitualmente fornite nell'ambito di ciascuna di dette professioni ha come oggetto la composizione di una controversia fra due o più parti.

19 - Resta da vedere se le prestazioni di un arbitro rientrano nelle «altre prestazioni analoghe» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva.

20 - Emerge dalla sentenza Linthorst, Pouwels en Scheres, già ricordata, punti 19 e 22, che il termine «altre prestazioni analoghe» non si riferisce ad alcuni elementi comuni delle attività eterogenee ricordate nell'art. 9, n. 2, lett. e) terzo trattino, bensì a prestazioni analoghe rispetto a ciascuna di dette attività, separatamente considerata.

21 - Una prestazione deve ritenersi analoga a una delle attività menzionate in detto articolo, allorché entrambe perseguono la stessa finalità.

22 - Quanto alle prestazioni di un avvocato, si deve osservare che, se si confronta il negoziato per giungere a una transazione della lite, che costituisce la prestazione di un avvocato più affine a quella di un arbitro, e la composizione di una controversia ad opera di un arbitro, emerge che le due diverse prestazioni non rispondono alla stessa finalità. Infatti, mentre la ricerca di una transazione ad opera di un avvocato che partecipa a un negoziato si fonda normalmente su elementi di opportunità e di conciliazione degli interessi, la composizione di una controversia ad opera di un arbitro si fonda su considerazioni di giustizia o di equità.

23 - Così stando le cose, le prestazioni di un avvocato e quelle di un arbitro non possono considerarsi analoghe.

24 - Quanto alle prestazioni di un consulente, di un ingegnere, di un ufficio studi o di perito contabile, nessuna persegue la finalità descritta in precedenza che è quella della prestazione di un arbitro.

25 - Di conseguenza le prestazioni di ciascuna di dette professioni e quelle di un arbitro non possono considerarsi analoghe.

26 - Viste le considerazioni che precedono nel loro insieme, si deve risolvere la questione dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva va interpretato nel senso che non riguarda le prestazioni di un membro di un tribunale arbitrale.

Sulle spese

27 - Le spese sostenute dal governo tedesco e del Regno Unito, nonché dalla Commissione delle Comunità Europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

P.Q.M.

La Corte (Sezione sesta), pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Finanzgericht del Land Renania-Palatinato, Neustadt an der Weinstrasse, con ordinanza 15 marzo 1996, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, 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, va interpretato nel senso che non contempla le prestazioni di un membro di un tribunale arbitrale.

Commento

1. *La Corte di giustizia è tornata a pronunciarsi sull'interpretazione della Sesta Direttiva IVA portante armonizzazione delle legislazioni nazionali relative all'imposta sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (nel prosieguo: la Direttiva) ⁽¹⁾. Sulla scia delle precedenti sentenze Dudda ⁽²⁾ e Linthorst ⁽³⁾,*

⁽¹⁾ Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee* n. L 145/77.

⁽²⁾ Sentenza *Dudda c. Finanzamt Bergisch Gladbach* del 26 novembre 1996, causa C-327-95 pubblicata in *Raccolta delle sentenze* della Corte di Giustizia, 1996, p. I-4595.

⁽³⁾ Sentenza *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheres c.s. c. Inspecteur der Belastingdienst/Ondermermigen Roermund* del 6 marzo 1997, causa C-167/95, non ancora pubblicata.

Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino - Prestazioni di servizi d'arbitrato - Luogo della prestazione. (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE)

infatti, la Corte ha portato alcune precisazioni circa l'applicabilità della normativa IVA alle prestazioni di servizi transfrontaliere effettuate da liberi professionisti: nella specie, da avvocati svolgenti funzioni di arbitro internazionale.

Come è noto, l'art. 9, n. 1, della Direttiva dispone, quale regola generale, che, ai fini dell'assoggettamento all'IVA, "si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività". Il successivo secondo comma, tuttavia, pone alcune regole derogatorie, individuando alcune attività professionali in relazione alle quali le prestazioni di servizi si considerano rese nel luogo del destinatario. In particolare, l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, elenca, nell'ambito di tali attività, le prestazioni fornite da "consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni". Poiché l'elenco non menziona esplicitamente le prestazioni rese da arbitri, si è posto il quesito se tali attività possano comunque ricondursi, sulla base di una interpretazione estensiva della norma, ad una o più professioni colà contemplate; in particolare a quella d'avvocato.

2. È opportuno ricordare il contesto dal quale è scaturita la presente causa.

Il rinvio pregiudiziale è stato sollevato, ai sensi all'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzamt Trier, nell'ambito di una controversia sorta tra l'amministrazione finanziaria del Renania-Palatinato ed un contribuente tedesco, il prof. Von Hoffmann. Quest'ultimo, avvocato e noto professore di diritto civile presso l'Università di Treviri, aveva svolto attività di arbitro presso la Camera di Commercio Internazionale ("CCI"), un organismo di diritto francese situato a Parigi che, oltre a svolgere varie attività nell'ambito del commercio internazionale, è sede della Corte Internazionale d'Arbitrato ("Corte CCI"), presso

la quale ogni anno vengono instaurati numerosi arbitrati in materia commerciale.

La Corte CCI assicura una vera e propria "amministrazione" della procedura arbitrale, occupandosi, "inter alia", della nomina degli arbitri, della gestione del procedimento arbitrale, dei diritti della difesa e della puntuale redazione del lodo (4).

L'arbitrato CCI può essere pertanto definito come "arbitrato amministrato", definizione con la quale la dottrina (5) distingue tale forma istituzionalizzata di procedura arbitrale dal più tradizionale arbitrato "ad hoc" (che si instaura semplicemente tra le parti e gli arbitri dalle stesse nominati) (6). Il suo funzionamento è disciplinato da un apposito Regolamento, il "Règlement de conciliation et d'arbitrage de la CCI" che regola, inter alia, anche il pagamento dei compensi a favore degli arbitri. L'ammontare degli onorari arbitrati viene fissato dalla Corte CCI che tiene conto, in particolare, della durata della procedura e della complessità della controversia. Una volta determinata la cifra, il compenso viene corrisposto dalla stessa CCI, alla quale le parti anticipano le somme relative.

Nel caso di specie, il prof. Von Hoffmann aveva ritenuto che, avendo svolto la propria attività di arbitro presso la CCI, le prestazioni relative fossero da considerarsi effettuate in Francia (con conseguente non assoggettabilità alla legislazione tedesca sull'IVA) (7). Di contrario avviso l'amministrazione fiscale del Renania-Palatinato, per la quale i servizi arbitrati dovevano considerarsi effettuati presso il domicilio del prestatore, e cioè in Germania, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della Direttiva. Il Prof. Von Hoffmann, tuttavia, riteneva che le proprie attività potessero rientrare nell'eccezione prevista dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino. Di qui il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

3. Come già accennato, la portata e gli effetti della regola generale di cui all'art. 9,

(4) All'occorrenza, in sede di adempimento della sentenza arbitrale la Corte CCI svolge anche una funzione di persuasione nei confronti delle parti recalcitranti.

(5) Cf. BERNINI, *L'arbitrato*, CLUEB Bologna 1993, pp. 120 e ss.

(6) L'arbitrato amministrato è utilizzato con sempre maggiore frequenza nell'ambito delle controversie commerciali internazionali, la cui complessità rende sovente preferibile il ricorso ad istituzioni arbitrali specializzate: si pensi, ad esempio, agli arbitrati multipartite, che interessano una molteplicità di soggetti di differenti nazionalità.

(7) In proposito, l'Avvocato Generale ha giustamente osservato come si siano manifestati "dubbi sulla decisione del giudice nazionale secondo cui le prestazioni arbitrati del ricorrente erano state fornite alla CCI". Tuttavia, della questione, non irrilevante ai fini della verifica dell'applicazione della deroga alla fattispecie in esame, la Corte non è stata investita.

Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino - Prestazioni di servizi d'arbitrato - Luogo della prestazione. (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE)

n. 1, della Direttiva, ed in particolare i rapporti con il n. 2, erano già stati oggetto di pronunce pregiudiziali della Corte di Giustizia. Si trattava di sapere a quale regime fossero sottoposte quelle attività che, pur non essendo espressamente regolate dall'art. 9, n. 2, presentassero alcune analogie con le prestazioni colà elencate. In sostanza, si era posto il quesito se il n. 2 dell'art. 9 potesse essere interpretato estensivamente al fine di restringere il campo d'applicazione del n. 1. Nel caso *Dudda* era stato chiesto alla Corte se le prestazioni rese da un imprenditore, consistenti nella sonorizzazione di spettacoli e manifestazioni artistiche, rientrassero nella nozione di "prestazioni culturali ed artistiche" per le quali la Direttiva (art. 9, n. 2, lett. c, primo trattino) ammette una deroga alla regola generale dettata dall'art. 9, n. 1. La Corte si era pronunciata in maniera affermativa, legittimando un'interpretazione estensiva dell'art. 9, n. 2 e, in particolare, della nozione di "prestazioni culturali ed artistiche".

Successivamente, con la citata sentenza *Linthorst*, la Corte aveva esaminato il differente caso di prestazioni transfrontaliere rese da veterinari. Questa volta, però, ritenendo che le attività suddette non fossero in alcun modo paragonabili a quelle elencate all'art. 9, n. 2, della Direttiva, aveva escluso interpretazione estensiva della stessa.

Le sentenze in questione sono servite alla Corte, oltreché a risolvere i casi specifici ad essa sottoposti, a chiarire, in termini generali, i rapporti tra il n. 1 (regola generale) ed il n. 2 (deroghe) della Direttiva. In particolare, la Corte ha rilevato che:

(i) non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 e, pertanto, quest'ultima norma non deve essere interpretata restrittivamente. Il n. 2, in particolare, contiene svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce un criterio di ordine generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti (*);

(ii) qualora alcune attività non siano espressamente ricomprese nelle regole speci-

fiche di cui all'art. 9, n. 2, è legittimo interpretare estensivamente tale norma, qualora sussistano delle sostanziali affinità tra le attività colà espressamente regolate e quelle non comprese. Tuttavia, gli elementi di affinità devono essere valutati con riferimento a ciascuna attività professionale, singolarmente considerata, non tenendo conto, invece, di elementi comuni presenti in tutte le attività eterogenee contemplate dalla norma;

(iii) infine, con riferimento specifico all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, la Corte ha escluso che la norma in questione, pur elencando una serie di professioni autonome, abbia in verità voluto riferirsi, in via generale, alle professioni liberali. Se questa fosse stata l'intenzione del legislatore comunitario, infatti, la norma sarebbe stata redatta in modo più preciso.

4. Ciò premesso, occorre esaminare l'applicazione dei citati principi al caso in esame. In particolare, occorre valutare se le prestazioni rese da un avvocato in qualità di membro di un collegio arbitrale internazionale possano ricomprendersi nell'ambito delle attività menzionate all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino.

La Corte di giustizia ha risposto negativamente, ritenendo, in particolare, che non sussistano affinità tra le attività svolte dagli avvocati e quelle arbitrali, contrariamente all'avviso dell'Avvocato Generale Fennelly, che aveva proposto all'alta giurisdizione comunitaria di accogliere la tesi del Prof. Von Hoffmann (*).

La Corte, infatti, ha ritenuto che la professione di avvocato e le prestazioni arbitrali perseguano obiettivi differenti, persino quando vengano svolte in contesti molto simili, come quando, ad esempio, le parti sono animate da intenti transattivi. Anche in tali casi, infatti, mentre l'attività dell'avvocato si fonda su elementi di opportunità e conciliazione, quella dell'arbitro si fonda su criteri di giustizia o equità. In proposito, la Corte ha ritenuto del tutto irrilevante la circostanza che gli avvocati siano chiamati con grande frequenza a ricoprire il ruolo di

(*) In questo senso, v. anche la sentenza *Berkholz c. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* del 4 luglio 1985, causa 168/84, in *Raccolta* 1985, p. 2251.

(*) Conclusioni presentate il 24 aprile 1997, non ancora pubblicate.

Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino - Prestazioni di servizi d'arbitrato - Luogo della prestazione. (Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE)

arbitri. Nell'ambito di tale funzione, infatti, pur fondandosi sulle proprie conoscenze tecnico-giuridiche, gli avvocati perseguono delle finalità ben distinte da quelle tipiche dell'attività forense.

In conclusione, la Corte, senza discostarsi significativamente dal più liberale approccio evidenziato nelle sentenze *Dudda* e *Linthorst*, ha optato per una interpretazione restrittiva dell'art. 9, n. 2, in particolare della lettera e), terzo trattino.

5 La sentenza in esame suggerisce alcune riflessioni in merito alla normativa fiscale italiana applicabile alle prestazioni di servizi.

Com'è noto, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano i principi generali e derogatori posti dalla Direttiva hanno trovato attuazione nell'art. 7 del D.P.R. 633/72.

Ai sensi del 3° comma, infatti, si considerano poste in essere nel territorio dello Stato le prestazioni di servizio rese da soggetti che hanno domicilio⁽¹⁰⁾, residenza⁽¹¹⁾, ovvero stabile organizzazione nel territorio dello Stato⁽¹²⁾. Di converso, non soddisfano il principio della territorialità le prestazioni rese (i) da soggetti che, residenti in Italia, hanno stabilito il domicilio all'estero, ovvero (ii) da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Sin qui la norma generale: con essa si definisce il criterio di collegamento per l'integrazione del presupposto della territorialità avendo riguardo alla "localizzazione" del prestatore.

In deroga, il successivo comma 4 stabilisce, tra l'altro, una serie di principi di "attrazione" nel territorio dello Stato di determinate prestazioni di servizio.

Tra questi principi ve ne sono alcuni riferibili alla c.d. "consulenza ed assistenza tecnica o legale". In proposito, rilevano le lettere d), e) ed f) del medesimo comma, secondo cui, rispettivamente:

"d) (...) le prestazioni (...) di consulenza e assistenza tecnica o legale (...) si conside-

rano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliari nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori della Comunità economica europea; e) le prestazioni di servizio (...) di cui alla lettera precedente rese a soggetti domiciliati o residenti in altri stati membri della Comunità economica europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza" (13);

f) le operazioni di cui alla lettera d), escluse le prestazioni di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale (...) rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità economica europea si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate".

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta in sede di interpretazione per chiarire il significato dell'accezione di "consulenza tecnica e legale".

Originariamente, con R.M. n. 422280 del 14 gennaio 1981, a proposito di prestazioni di consulenza tecnica o legale, è stato precisato che "tali devono intendersi tutte quelle attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri. Trattasi quindi di prestazioni per le quali è preminente non la rilevanza obiettiva di una determinata realtà, come avviene nelle perizie, bensì la valutazione soggettiva del consulente. (...) Qualora l'opera del professionista si estrinsechi in un'attività promiscua periziale e di consulenza che (...) ha un diverso trattamento ai fini dell'IVA, è evidente che il relativo corrispettivo, se calcolato globalmente, dovrà essere suddiviso fra detti servizi, imputandone a ciascuno la rispettiva quota, onde consentire l'osservanza

(10) Ai fini della presente nota rileva quanto stabilito per le persone fisiche: "il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi", art. 43, c.1, c.c.. Ad ogni buon conto lo stesso art. 7 del D.P.R. 633/72 prevede che per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui è stata stabilita la sede legale.

(11) La residenza delle persone fisiche è individuabile nel luogo in cui il soggetto ha dimora abituale. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera residenza il luogo in cui si trova la Sede effettiva.

(12) Di prestatori domiciliati o residenti all'estero.

(13) In sostanza la lettera e) riproduce i contenuti della norma tedesca richiamati nella sentenza in esame al punto 6. nonché, ovviamente, l'art. 9, n. 2, lett. e) della Direttiva.

**Sesta direttiva
IVA -
Interpretazione
dell'art. 9, n. 2,
lett. e), terzo
trattino -
Prestazioni di
servizi
d'arbitrato -
Luogo della
prestazione.
(Direttiva del
Consiglio 17
maggio 1977,
77/388/CEE)**

degli obblighi derivanti dalla normativa del tributo per la prestazione rientrante nel campo di applicazione dell' "imposta".

Successivamente, con Circolare Ministeriale n. 12 (prot. 370205/81) del 9 aprile 1981, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto "necessario precisare, a modifica del criterio enunciato nella cit. R.M. n. 422280 del 14 gennaio 1981, che in detta accezione debba intendersi compresa non solo l'attività professionale che si estrinseca in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri, ma anche quella prettamente legale di assistenza e rappresentanza dei clienti in giudizio" (*).

Dunque, ai fini che qui interessano si rileva che, in coerenza con quanto stabilito dall'art. 9 della sesta Direttiva, il diritto interno prevede l'insussistenza del presupposto della territorialità, nel caso in cui il committente, residente in un altro Stato membro, è ivi soggetto passivo d'imposta, relativamente alle consulenze ed assistenze tecniche e legali definite come attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri nonché in assistenza e rappresentanza dei clienti in giudizio.

Di qui, tra l'altro, l'importanza della pronuncia della Corte di Giustizia. L'alta giurisdizione comunitaria, in sostanza, ha focalizzato ulteriormente il campo di applicazione delle deroghe sin ora richiamate, senza, tuttavia, determinare inversioni di marcia nel cammino dell'interpretazione delle norme in esame. Pertanto, per valutare se determinate prestazioni poste in essere da avvocati siano da ricomprendere nell'accezione di "consulenza ed assistenza tecnica e legale" occorre verificare che le stesse siano effettivamente caratterizzate dalle finalità tecniche della professione forense. Le attività arbitrali, invece, non rientrando nell'ambito delle attività principalmente ed abitualmente svolte dagli avvocati, sono riconducibili alla fattispecie più generale delle prestazioni di servizio, in cui il criterio di collegamento, come più volte segnalato, deve essere individuato avendo riguardo al domicilio ed alla residenza del prestatore.

**Innocenzo Maria Genna
Carlo Geronimo Cardia**

(*) Tale concetto è richiamato e condiviso nella meno risalente N.M. n. 391055 del 21 aprile 1983, secondo cui "come chiarito con Circolare n. 12 del 9 aprile 1981, nell'accezione "consulenza tecnica e legale" di cui all'art. 7 (...) deve intendersi compresa anche l'attività prettamente legale di assistenza e rappresentanza in giudizio dei clienti".

**LE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA
DELLE COMUNITÀ EUROPEE
SU INTERNET**

La Corte di giustizia delle Comunità europee ha recentemente ampliato il contenuto del suo sito Internet, inaugurato nell'ottobre 1996, aggiungendo due nuove sezioni, che contribuiranno a migliorare considerevolmente l'accesso dei cittadini all'informazione giuridica.

La prima di queste sezioni contiene il Calendario della settimana, recante il ruolo delle udienze dedicate alle trattazioni orali, alla lettura delle conclusioni dell'Avvocato generale, alla pronuncia delle sentenze.

La seconda rappresenta un sostanziale progresso nella rapida diffusione della giurisprudenza, in quanto contiene il testo inte-

grale delle sentenze pronunciate dalla Corte di giustizia e dal Tribunale di primo grado (ad eccezione di quelle in materia di penale), a partire dallo stesso giorno della pronuncia. Le sentenze possono essere lette su Internet in tutte le lingue ufficiali della Comunità europea per un periodo di 12 mesi.

L'indirizzo Internet della Corte di giustizia delle Comunità europee:

<http://europa.eu.int/cj/index.htm>

oppure

www.curia.eu.int