

61996J0361

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'11 giugno 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises contro Bundesamt für Finanzen. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Finanzgericht Köln - Germania. - Imposta sul valore aggiunto - Interpretazione dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva 79/1072/CEE - Obbligo per il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di allegare alla domanda di rimborso dell'imposta gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione - Possibilità di allegare un duplicato in caso di smarrimento dell'originale non imputabile al soggetto passivo. - Causa C-361/96.

raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-03495

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1 Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non stabiliti all'interno del paese - Obblighi del soggetto passivo - Deposito dell'originale delle fatture o dei documenti d'importazione - Possibilità per gli Stati membri di consentire il deposito dei duplicati delle fatture o dei documenti di importazione in caso di smarrimento degli originali non imputabile al soggetto passivo - Ammissibilità - Presupposti

[Direttiva del Consiglio 79/1072, art. 3, lett. a)]

2 Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non stabiliti all'interno del paese - Documenti da esibire per ottenere il rimborso - Principio di non discriminazione - Obbligo degli Stati membri di concedere ai soggetti passivi, indipendentemente dal luogo di stabilimento, i mezzi di prova consentiti ai soli soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale

(Trattato CE, art. 6; direttiva del Consiglio 79/1072)

Massima

1 L'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva 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, va interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro ammetta nel proprio ordinamento la possibilità che un soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro, nell'ipotesi di smarrimento di una fattura o di un documento di importazione che non gli sia imputabile, dimostri il proprio diritto al rimborso producendo un duplicato della fattura o del documento di importazione in questione se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è il rischio di domande di ulteriori rimborsi.

Il diritto derivato deve rispettare i principi giuridici generali e in particolare il principio di proporzionalità. Orbene, l'esclusione della possibilità che uno Stato membro accolga una domanda di rimborso in casi eccezionali non è necessaria per conseguire lo scopo generale perseguito dall'ottava direttiva, cioè evitare la frode o l'evasione fiscale.

2 Se un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro ha la possibilità di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'IVA producendo un duplicato o una fotocopia della fattura allorché l'originale gli è pervenuto ed è poi stato smarrito senza che lo smarrimento gli sia imputabile, il principio di non discriminazione sancito all'art. 6 del Trattato CE e ricordato nel quinto `considerando' dell'ottava direttiva 79/1072 prescrive che una siffatta possibilità sia altresì riconosciuta al soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi.

Parti

Nel procedimento C-361/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzgericht di Colonia (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

e

Bundesamt für Finanzen,

"domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 3, lett. a), 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),

LA CORTE

(Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida (relatore), D.A.O. Edward e J.-P. Puissochet, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, dai signori B. Hense, membro della direzione della C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, e K.P. Karig, direttore della divisione imposte della C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, di Francoforte sul Meno;

- per il governo tedesco, dal signor E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor J. Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, rappresentata dalla signora H. Morin-Hauser, consigliere fiscale presso la C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, del governo tedesco, rappresentato dal signor E. Röder, e della Commissione, rappresentata dal signor J. Grunwald, all'udienza del 15 gennaio 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 febbraio 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 29 agosto 1996, giunta alla Corte il 12 novembre successivo, il Finanzgericht di Colonia ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 3, lett. a), 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»).

2 Dette questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises e il Bundesamt für Finanzen (ufficio federale delle imposte, in prosieguo: il «Bundesamt») circa la possibilità per la ricorrente nel processo a quo di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte producendo un duplicato della fattura originale smarrita, smarrimento ad essa non imputabile.

L'ottava direttiva

3 L'art. 2 dell'ottava direttiva recita:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, lettera b)».

4 L'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva precisa:

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

a) inoltrare presso il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, una domanda conforme al modello di cui all'allegato A alla quale saranno allegati gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione. Gli Stati membri mettono a disposizione dei richiedenti una nota esplicativa che deve contenere in tutti i casi gli elementi informativi minimi riportati nell'allegato C».

5 L'allegato C dell'ottava direttiva, intitolato «Elenco degli elementi informativi minimi da riportare nella nota esplicativa», al punto H dispone quanto segue:

«La domanda deve essere accompagnata dagli originali delle fatture o dei documenti d'importazione comprovanti gli importi dell'imposta sul valore aggiunto sostenuti dal richiedente».

6 Infine l'art. 7, nn. 3 e 4, dell'ottava direttiva recita:

«3. Il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, vista ogni fattura o documento di importazione affinché non possano essere riutilizzati per un'altra domanda e li restituisce entro un mese.

4. Le decisioni concernenti le domande di rimborso devono essere notificate, entro un termine di sei mesi a decorrere dalla data di presentazione, al servizio competente di cui al paragrafo 3, delle domande corredate di tutti i documenti richiesti dalla presente direttiva per l'istruzione della domanda. (...)».

La normativa tedesca

7 L'art. 18, n. 9, dell'Umsatzsteuergesetz del 26 novembre 1979 (legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») recita:

«In deroga all'art. 16 e ai nn. 1-4 e al fine di semplificare il procedimento impositivo, il ministero federale delle Finanze può, mediante decreto e previo accordo del Bundesrat, subordinare ad un procedimento speciale il rimborso dell'imposta versata a monte ad imprenditori non stabiliti nel territorio fiscale nazionale. A questo scopo è possibile prevedere che l'imprenditore stesso debba calcolare l'importo del rimborso».

8 L'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung del 21 dicembre 1979 (regolamento d'esecuzione della legge sull'imposta sul giro d'affari, in prosieguo: l'«UStDV») stabilisce la procedura speciale di rimborso dell'imposta versata a monte. L'art. 61, n. 1, dispone quanto segue:

«L'imprenditore deve chiedere il rimborso su apposito modulo ufficiale presso il Bundesamt für Finanzen o presso l'ufficio delle imposte determinato in applicazione dell'art. 5, n. 1, punto 8, seconda frase, del Finanzverwaltungsgesetz (legge sull'organizzazione dell'amministrazione finanziaria). La domanda va presentata entro i sei mesi successivi alla fine dell'anno civile durante il quale è sorto il diritto al rimborso. L'imprenditore stesso deve calcolare il rimborso nella sua domanda. La domanda equivale a rinuncia ai sensi dell'art. 19, n. 2, della legge. Le fatture e i documenti d'importazione devono essere allegati in originale alla domanda».

9 L'art. 163, n. 1, dell'Abgabenordnung del 16 marzo 1976 (codice tributario tedesco, in prosieguo: l'«AO») dispone inoltre quanto segue:

«E' possibile stabilire l'imposta ad un importo inferiore o non tener conto dei fattori di calcolo che l'aumenterebbero, allorché è evidente che la sua riscossione sarebbe iniqua nel caso specifico. Con l'accordo del contribuente è possibile riconoscere, per quel che riguarda l'imposta sul reddito, che taluni fattori di calcolo, se aumentano l'imposta, saranno presi in considerazione solo successivamente, e che taluni fattori di calcolo, se diminuiscono l'imposta, saranno presi in considerazione in primo luogo. La decisione relativa ad una fissazione derogatoria può essere connessa alla determinazione dell'imposta».

10 L'art. 155, n. 6, dell'AO precisa:

«Le disposizioni relative alla fissazione dell'imposta si applicano per analogia al provvedimento di rimborso dell'imposta».

I fatti del processo a quo

11 *La ricorrente nel processo a quo è una società di capitali con sede in Francia. Dopo la risoluzione di un contratto di concessione stipulato con l'Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (in prosieguo: l'«Union Deutsche»), la ricorrente stipulava con quest'ultima, nel gennaio 1989, un accordo con il quale si impegnava a versarle l'importo di 3 500 000 DM, aumentato di 490 000 DM per IVA.*

12 *A quanto afferma, senza essere contestata, la ricorrente nel processo a quo, l'originale della fattura emessa dall'Union Deutsche veniva smarrito dal servizio postale allorché era stato inviato ad uno studio legale incaricato dalla ricorrente di chiedere il rimborso IVA al Bundesamt.*

13 *La ricorrente chiedeva quindi all'Union Deutsche di emettere un duplicato della fattura originale e in base a questo documento chiedeva il rimborso dell'IVA al Bundesamt. Con provvedimento 4 marzo 1993 il Bundesamt si pronunciava sul rimborso, ma non accoglieva la domanda. La ricorrente impugnava tale provvedimento dinanzi al Finanzgericht di Colonia, che, con sentenza 3 luglio 1996, respingeva il ricorso. La ricorrente ha chiesto la «Revision» (cassazione) di questa sentenza al Bundesfinanzhof, dinanzi al quale la causa è attualmente pendente.*

14 *Ancor prima che si concludesse il procedimento inerente all'avviso di rimborso, la ricorrente aveva pure chiesto al Bundesamt di concederle il rimborso in forza di un provvedimento equitativo ai sensi dell'art. 163, n. 1, dell'AO. Con il già ricordato provvedimento 4 marzo 1993, che decideva in merito al rimborso, il Bundesamt non accoglieva nemmeno questa domanda osservando che, conformemente all'art. 61, n. 1, dell'UStDV, l'originale della fattura doveva venire allegato alla domanda di rimborso. La ricorrente presentava reclamo avverso tale provvedimento dinanzi al Bundesministerium der Finanzen (ministero federale delle Finanze), che il 7 giugno 1994 lo respingeva.*

15 *La ricorrente nel processo a quo presentava quindi ricorso dinanzi al Finanzgericht avverso il diniego del Bundesamt di concederle il rimborso richiesto in virtù di un provvedimento equitativo ai sensi dell'art. 163, n. 1, dell'AO. Osserva che l'art. 61, n. 1, quinta frase, dell'UStDV mira ad evitare i rimborsi multipli dell'IVA. Orbene, siffatti rimborsi multipli nella fattispecie sarebbero impossibili, in quanto è fuori dubbio che l'originale della fattura non è stato impiegato per chiedere il rimborso dell'IVA. Infatti, da un lato il Bundesamt potrebbe facilmente accertare che l'amministrazione finanziaria non ha ricevuto una seconda domanda di rimborso per la stessa operazione, in quanto una siffatta domanda doveva venir presentata, ai sensi dell'art. 61, n. 1, prima frase, dell'UStDV, presso il «Bundesamt für Finanzen o l'ufficio imposte determinato in applicazione dell'art. 5, n. 1, punto 8, seconda frase, del Finanzverwaltungsgesetz». D'altro canto, l'originale non potrebbe più venire impiegato in futuro per chiedere il rimborso IVA, in quanto una domanda non è stata presentata nel termine prescritto dall'art. 61, seconda frase dell'UStDV, vale a dire entro i sei mesi successivi alla scadenza dell'anno civile durante il quale è sorto il diritto al*

rimborso. Secondo la ricorrente non vi era alcun rischio che l'accettazione del duplicato potesse dare origine a un duplice rimborso dell'IVA.

16 In queste circostanze la ricorrente ritiene che l'applicazione rigorosa dell'art. 61, n. 1, quinta frase, dell'UStDV si risolverebbe in un eccessivo rigore, che dovrebbe venir mitigato con provvedimenti equitativi. Inoltre, una rigorosa applicazione dell'art. 61, n. 1, quinta frase, dell'UStDV sarebbe del pari incompatibile con i principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA sanciti dal diritto comunitario.

17 Il Bundesamt ritiene che il rimborso dell'IVA fondato, per motivi di equità, su un duplicato sarebbe incompatibile con la volontà degli autori dell'UStDV. Come emerge dall'art. 61, n. 1, quinta frase, dell'UStDV, solo la produzione dell'originale della fattura consentirebbe di escludere con certezza la possibilità di rimborsi multipli dell'IVA. Il Bundesamt sottolinea inoltre che l'art. 61, n. 1, quinta frase, dell'UStDV corrisponde all'art. 3 dell'ottava direttiva.

18 Il Finanzgericht osserva d'altro canto che il ministero federale delle Finanze ha fondato la sua decisione di reiezione sul fatto che l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva non consentirebbe alcuna deroga all'obbligo di allegare l'originale della fattura alla richiesta di rimborso, nemmeno per ragioni di equità allorché la perdita dell'originale non è imputabile al soggetto che chiede il rimborso.

19 Il giudice a quo osserva che, secondo un'interpretazione letterale dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva, la presentazione dei documenti originali sarebbe una necessità assoluta alla quale non si può derogare per alcun motivo. Una siffatta interpretazione sarebbe conforme alla finalità dell'art. 3, lett. a), cioè di impedire che rimborsi multipli dell'IVA possano venir ottenuti abusivamente. Orbene, un siffatto rischio sarebbe maggiore nell'ipotesi di domande di rimborso presentate da imprenditori stabiliti in un altro Stato membro. Il Finanzgericht sottolinea a questo proposito che l'obbligo per l'ufficio competente di apporre, conformemente all'art. 7, n. 3, dell'ottava direttiva, il visto su ciascuna fattura o documento d'importazione affinché detti documenti non possano venir riutilizzati per una seconda domanda nonché l'obbligo, sancito dall'art. 7, n. 4, di pronunciarsi sulla domanda di rimborso entro i sei mesi a decorrere dalla presentazione dei documenti prescritti potrebbero indicare che il procedimento di rimborso è stato deliberatamente concepito come procedura semplificata, nella quale le esigenze di rapidità e di sicurezza dell'esecuzione prevalgono su quella dell'oggettiva correttezza del risultato.

20 Il giudice a quo si domanda, tuttavia, se una siffatta interpretazione dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva non sia contraria al principio di neutralità dell'IVA sancito dal secondo `considerando' di detta direttiva, nonché al principio di non discriminazione sancito tanto dall'art. 95 del Trattato CE quanto dal quinto `considerando' di detta direttiva atteso che, allorché l'originale della fattura è giunto ad un imprenditore stabilito in Germania ed è poi stato smarrito senza che detto smarrimento gli sia imputabile, detto imprenditore può defalcare l'IVA versata a monte producendo un duplicato o una fotocopia della fattura e fruire quindi di una liquidazione equitativa in base all'importo indicato sul duplicato o sulla fotocopia.

21 Secondo il Finanzgericht, è quindi possibile che l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva vada interpretato nel senso che definisce le norme di base relative al diritto al rimborso IVA pur lasciando agli Stati membri un margine di discrezionalità per quel che riguarda le condizioni cui è subordinato detto diritto e, in particolare, i mezzi di prova possibili; oppure che prevede in linea generale la produzione dei documenti originali, ma autorizza gli Stati membri ad ammettere deroghe in situazioni eccezionali, in particolare allorché, come nella fattispecie, lo smarrimento dell'originale non è imputabile all'imprenditore stabilito in un altro Stato membro; oppure anche nel senso che impone che i duplicati siano presi in considerazione allorché, come nella fattispecie, il diniego di tenerne conto sfavorirebbe l'imprenditore stabilito in un altro Stato membro rispetto ad un imprenditore stabilito nello Stato membro interessato.

22 Infine il giudice a quo osserva che la presente causa è strettamente connessa alla causa Reisdorf, vertente sul problema se la detrazione dell'IVA versata a monte da un imprenditore stabilito nello Stato membro interessato dipenda o meno dal possesso del documento originale, che a quel momento era pendente dinanzi alla Corte (sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, Racc. pag. I-6257).

23 Pertanto, il Finanzgericht ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (ottava direttiva CE), impedisca agli Stati membri di prevedere, nell'ambito della loro normativa nazionale, che il soggetto passivo di cui all'art. 2 della direttiva possa comprovare il suo diritto al rimborso mediante esibizione di un duplicato della fattura o del documento d'importazione, nel caso in cui detta fattura o detto documento siano andati smarriti per causa a lui non imputabile.

2) Qualora la prima questione vada risolta in senso negativo: se dal principio di non discriminazione sancito dall'ordinamento comunitario e dal principio di neutralità dell'imposta sulla cifra di affari discenda che il soggetto passivo di cui all'art. 2 dell'ottava direttiva CE sia legittimato a produrre come prova del suo diritto al rimborso un duplicato della fattura o del documento d'importazione in caso di smarrimento, per causa a lui non imputabile, delle fatture o dei documenti d'importazione citati nell'art. 3, lett. a), della medesima direttiva».

Sulla prima questione

24 Si deve anzitutto osservare che l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva dispone espressamente che, per fruire del rimborso dell'IVA versata a monte, qualsiasi soggetto passivo non stabilito nello Stato membro interessato deve «inoltrare (...) una domanda (...) alla quale saranno allegati gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione». L'allegato C di detta direttiva, che determina l'elenco degli elementi d'informazione minimi da includere nella nota esplicativa che gli Stati membri mettono a disposizione dei soggetti che chiedono il rimborso, conferma al punto H che «la domanda deve essere accompagnata dagli originali delle fatture o dei documenti d'importazione comprovanti gli importi dell'imposta sul valore aggiunto sostenuti dal richiedente».

25 L'obbligo di allegare il documento originale alla domanda di rimborso emerge del pari dall'art. 7, n. 3, dell'ottava direttiva, ai sensi del quale «il servizio competente (...) vista ogni fattura o documento di importazione affinché non possano essere riutilizzati per un'altra domanda (...)».

26 Emerge dalle disposizioni summenzionate che la domanda di rimborso presentata, conformemente all'ottava direttiva, da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro interessato deve in linea di massima essere corredata degli originali delle fatture o dei documenti di importazione che determinano gli importi dell'IVA di cui si chiede il rimborso.

27 Si deve osservare poi che le disposizioni summenzionate dell'ottava direttiva differiscono dagli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, 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), che, come ha sancito la Corte nella sentenza Reisdorf, già ricordata, punto 22, normalmente connettono l'esercizio del diritto a detrazione al possesso dell'originale della fattura o del documento che, in base ai criteri adottati dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente.

28 Una siffatta differenza di redazione è conforme alla finalità generale dell'ottava direttiva, enunciata al sesto 'considerando', cioè di combattere «talune forme di frode o di evasione fiscale», nonché alla finalità perseguita in particolare dall'art. 7, n. 3, di detta direttiva, cioè di impedire che un imprenditore non stabilito nello Stato membro interessato possa riutilizzare la fattura o il documento di importazione per altre domande di rimborso.

29 Tuttavia, l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva non può essere interpretato nel senso che esclude la possibilità che uno Stato membro accolga una siffatta domanda di rimborso in casi eccezionali, cioè se è fuori dubbio che l'operazione che sta all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa, se lo smarrimento della fattura o del documento di importazione non è imputabile al soggetto passivo e se è pacifico che, tenuto conto delle circostanze, non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi.

30 Emerge, infatti, dalla giurisprudenza della Corte che il diritto derivato deve rispettare i principi giuridici generali e in particolare il principio di proporzionalità (v., in questo senso, sentenza 5 luglio 1977, causa 114/76, Bela-Mühle, Racc. pag. 1211, punti 5-7). Orbene, l'esclusione di una siffatta possibilità non è necessaria in questo caso per evitare la frode o l'evasione fiscale.

31 Si deve quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva va interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro ammetta nel proprio ordinamento la possibilità che un soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro, nell'ipotesi di smarrimento di una fattura o di un documento di importazione che non gli sia imputabile, dimostri il proprio diritto al rimborso producendo un duplicato della fattura o del documento di importazione in questione se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è il rischio di domande di ulteriori rimborsi.

Sulla seconda questione

32 Con la seconda questione il giudice a quo domanda in sostanza se, allorché un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro ha la possibilità di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'IVA producendo il duplicato o la fotocopia della fattura qualora l'originale gli sia pervenuto e sia poi stato smarrito e il detto smarrimento non gli sia imputabile, i principi di non discriminazione e di neutralità dell'IVA prescrivano che una siffatta possibilità sia del pari riconosciuta al soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro.

33 Si deve osservare che, secondo l'ordinanza di rinvio, allorché l'originale della fattura è giunto ad un imprenditore che risiede in Germania e poi è stato smarrito e lo smarrimento non gli è imputabile, detto imprenditore può dedurre l'IVA versata a monte producendo un duplicato o una fotocopia della fattura e fruire di una liquidazione equitativa in base all'importo indicato sul duplicato o sulla fotocopia.

34 Si deve sottolineare inoltre che, conformemente al principio di non discriminazione sancito dall'art. 6 del Trattato CE, il quinto `considerando' dell'ottava direttiva ricorda espressamente che detta direttiva «non deve far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono». Tuttavia, in virtù di una costante giurisprudenza, una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe oppure nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 30).

35 A questo proposito il governo tedesco osserva che l'impossibilità di derogare all'obbligo di allegare il documento originale in caso di smarrimento incolpevole di detto originale sarebbe giustificata dal rischio di abuso di documenti non originali per domande di rimborso dell'IVA presentate da soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro interessato per i quali, contrariamente ai soggetti passivi che vi sono stabiliti, la verifica dei libri contabili e della gestione da parte dei servizi competenti non sarebbe possibile e per i quali l'espletamento di pratiche inerenti a domande di assistenza amministrativa tra gli Stati membri sarebbe, in generale, lungo e poco efficace.

36 In ogni caso, siffatti motivi non possono giustificare un trattamento diverso dei soggetti passivi a seconda che siano o no stabiliti nello Stato membro interessato allorché l'operazione che sta all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa, lo smarrimento della fattura o del documento di importazione non è imputabile al soggetto passivo e non vi è rischio di ulteriori domande di rimborso.

37 Nei limiti in cui, in una situazione del genere, il principio di non discriminazione prescrive che un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro interessato abbia la possibilità di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'IVA producendo un duplicato o una fotocopia della fattura alle stesse condizioni prescritte per un soggetto che vi è stabilito, non è necessario esaminare la seconda questione sotto il profilo del principio della neutralità dell'IVA.

38 Si deve perciò risolvere la seconda questione dichiarando che, se un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro ha la possibilità di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'IVA producendo un duplicato o una fotocopia della fattura allorché l'originale gli è pervenuto ed è poi stato smarrito senza che lo smarrimento gli sia imputabile, il principio di non discriminazione sancito all'art. 6 del Trattato e ricordato nel quinto `considerando' dell'ottava direttiva prescrive che una siffatta possibilità sia altresì riconosciuta al soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

39 Le spese sostenute dal governo tedesco 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.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

(Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Colonia con ordinanza 29 agosto 1996, dichiara:

40 L'art. 3, lett. a), 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, va interpretato nel senso che non osta a che uno Stato membro ammetta nel proprio ordinamento la possibilità che un soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro, nell'ipotesi di smarrimento di una fattura o di un documento di importazione che non gli sia imputabile, dimostri il proprio diritto al rimborso producendo un duplicato della fattura o del documento di importazione in questione se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è il rischio di domande di ulteriori rimborsi.

41 Se un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro ha la possibilità di dimostrare il proprio diritto al rimborso dell'IVA producendo un duplicato o una fotocopia della fattura allorché l'originale gli è pervenuto ed è poi stato smarrito senza che lo smarrimento gli sia imputabile, il principio di non discriminazione sancito all'art. 6 del Trattato CE e ricordato nel quinto `considerando' dell'ottava direttiva 79/1072 prescrive che una siffatta possibilità sia altresì riconosciuta al soggetto passivo non stabilito in detto Stato membro se l'operazione all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa e non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi.