|

61997J0429

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 25 gennaio 2001. - Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese. - Inadempimento di Stato - IVA - Ottava direttiva - Rimborso dell'IVA versata in un altro Stato membro - Sesta direttiva - Luogo della prestazione - Servizi di raccolta, di smistamento, di trasporto e di smaltimento di rifiuti. - Causa C-429/97.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-00637

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di competenza fiscale - Prestazione complessa in materia di smaltimento di rifiuti - Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non stabiliti all'interno del paese - Diniego di rimborso in caso di subappalto di una parte dei lavori oggetto del contratto da parte dei soggetti passivi non residenti all'interno del paese, titolari di un contratto principale, a un soggetto passivo residente all'interno del paese - Inammissibilità

(Direttive del Consiglio 77/388/CEE, art. 9, n. 1, e 79/1072/CEE, art. 2)

Massima

§§Il collegamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di una prestazione complessa considerata nel suo insieme all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - secondo cui si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, ovvero al n. 2, lett. c), quarto trattino, del detto articolo, secondo cui il luogo delle prestazioni di servizio aventi per oggetto lavori relativi a beni mobili materiali è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite - deve essere tale da garantire la sua tassazione razionale e omogenea.

Così, qualora il titolare del contratto principale avente ad oggetto una prestazione complessa in materia di smaltimento di rifiuti abbia la sua sede o un centro di attività stabile in uno Stato membro, si ritiene che la prestazione che egli effettua si situi nel detto Stato anche se lo stesso

affida ad un subappaltatore, soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in un altro Stato membro, lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti, versando l'imposta sul valore aggiunto corrispondente. Ricorrendo così i presupposti cui l'ottava direttiva 79/1072 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese - subordina il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, il titolare del contratto principale è legittimato ad esigere successivamente, in base all'art. 2 dell'ottava direttiva, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto versata nell'altro Stato membro.

Conseguentemente, uno Stato membro viene meno agli obblighi imposti dalla detta direttiva, in particolare dal suo art. 2, qualora rifiuti di rimborsare ai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro, titolari di un contratto principale avente ad oggetto una prestazione di servizi complessa in materia di smaltimento di rifiuti, l'imposta sul valore aggiunto che questi hanno dovuto versare quando hanno subappaltato ad un soggetto passivo stabilito all'interno del paese una parte dei lavori oggetto di detto contratto.

(v. punti 40, 53-54, dispositivo 1)

Parti

Nella causa C-429/97,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla sig.ra H. Michard e dal sig. E. Traversa, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata inizialmente dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. G. Mignot, e, successivamente, dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. S. Seam, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, avendo negato di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese quando questi soggetti passivi hanno subappaltato una parte del loro lavoro ad un soggetto passivo residente in Francia, detto Stato membro è venuto meno agli obblighi impostigli dall'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'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 particolare dall'art. 2 della stessa direttiva,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai sigg. C. Gulmann, presidente di sezione, V. Skouris (relatore) e J.-P. Puissochet, giudici,

avvocato generale: sig. N. Fennelly

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 18 novembre 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 gennaio 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ricorso depositato in cancelleria il 18 dicembre 1997, la Commissione delle Comunità europee ha proposto a questa Corte, a norma dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che, avendo negato di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese quando questi soggetti passivi hanno subappaltato una parte del loro lavoro ad un soggetto passivo residente in Francia, detto Stato membro è venuto meno agli obblighi impostigli dall'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'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»), in particolare dall'art. 2 della stessa direttiva.

Ambito normativo

Normativa comunitaria

L'ottava direttiva

2 A tenore del suo secondo considerando, l'ottava direttiva è diretta ad evitare che un soggetto passivo residente all'interno di uno Stato membro sia gravato in via definitiva dell'imposta che gli è stata fatturata in un altro Stato membro per cessioni di beni o prestazioni di servizi e si trovi così assoggettato ad una doppia imposizione.

3 L'art. 1 dell'ottava direttiva precisa:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...).»

4 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)».

La sesta direttiva

5 L'art. 9, n. 1, 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»), dispone:

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

6 L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva è redatto come segue:

«(...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

- (...)

- (...)

- (...)

- lavori relativi a beni mobili materiali,

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite».

Normativa nazionale

7 L'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva è stato recepito in Francia mediante l'art. 259 A 4° del Code général des impôts. Nella sua redazione applicabile alla fattispecie, tale disposizione stabilisce:

«In deroga al disposto dell'art. 259, si reputa situarsi in Francia il luogo delle seguenti prestazioni:

(...)

4° Le seguenti prestazioni quando sono materialmente eseguite in Francia:

(...)

lavori e perizie riguardanti beni mobili materiali».

8 Dal fascicolo emerge che una circolare emessa dal Service de la législation fiscale francese, avente ad oggetto il regime applicabile alle operazioni di smaltimento di rifiuti in Francia e alle prestazioni di trasporto all'importazione ad esse relative, è stata indirizzata a tutti i servizi francesi incaricati dell'applicazione dell'IVA. In detta nota si dispone in particolare che: «l'operazione di smaltimento ricade sotto l'applicazione dell'art. 259 A 4° del Code général des impôts che

traspone in diritto francese l'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva [... ed] è soggetta all'IVA in Francia quando vi è materialmente eseguita. Dette disposizioni si applicano all'operazione effettuata dal gestore della discarica che esegue direttamente i lavori. Esse si applicano anche alla prestazione che l'impresa titolare dell'appalto di smaltimento rende ai suoi clienti, qualora detta impresa fatturi loro l'importo complessivo dell'operazione, il cui elemento essenziale è rappresentato dal prezzo chiestogli dal gestore della discarica. Il fatto che detta impresa non effettui direttamente le operazioni materiali di smaltimento, ma le affidi ad un'altra impresa, non ha rilevanza su dette disposizioni (...)».

Fatti e procedimento precontenzioso

9 Dal fascicolo emerge che l'amministrazione francese nega di accordare il beneficio delle disposizioni dell'ottava direttiva ad imprese incaricate della raccolta, dello smistamento, del trasporto e dello smaltimento di rifiuti, stabilite in un altro Stato membro e che si avvalgono di subappaltatori francesi per smaltire una parte dei rifiuti.

10 Dette imprese titolari del contratto principale avente ad oggetto la raccolta e lo smistamento di rifiuti hanno fatturato, in forza dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, ai loro clienti destinatari di servizi l'IVA dello Stato membro in cui sono stabilite riguardo alla totalità del prezzo. Esse hanno peraltro versato l'IVA francese che è stata loro fatturata dai subappaltatori stabiliti in Francia.

11 Quando hanno poi chiesto il rimborso dell'IVA così versata, si sono viste opporre dinieghi da parte dell'amministrazione francese in quanto, in forza dell'art. 259 A 4° del Code général des impôts, come interpretato da quest'ultima, si ritiene che abbiano effettuato esse stesse in Francia tutta la loro prestazione relativa ai rifiuti, dato che lo smaltimento materiale di questi, che costituisce l'elemento essenziale e decisivo di detta prestazione e del suo prezzo, viene effettuato in Francia; di conseguenza, l'ottava direttiva non può applicarsi.

12 Le imprese di cui trattasi sono state quindi invitate a far accreditare presso il fisco francese un rappresentante tributario incaricato di versare l'IVA esigibile in base ad operazioni considerate effettuate in Francia.

13 Con lettere 23 settembre e 22 dicembre 1992, gli uffici della Commissione hanno chiesto alle autorità francesi di fornire loro precisazioni sul ragionamento da esse seguito per considerare che le disposizioni dell'ottava direttiva non possono applicarsi nella fattispecie. Facevano valere che la questione ha un ambito più ampio della materia dello smaltimento dei rifiuti, poiché essa riguarda il problema più generale del regime dell'IVA applicabile ad operazioni complesse nelle quali intervengono operatori stabiliti in più Stati membri.

14 Nel corso di una riunione svoltasi il 17 novembre 1992 tra gli uffici della Commissione e le autorità francesi, nonché mediante lettera 5 gennaio 1993, queste ultime hanno fatto conoscere il loro punto di vista su detta questione.

15 Ritenendo che il diniego di rimborso dell'IVA francese costituisca una violazione dell'ottava direttiva, la Commissione ha promosso il procedimento di cui all'art. 169 del Trattato e, con lettera 8 giugno 1993, ha invitato il governo francese a presentarle le sue osservazioni entro il termine di due mesi a decorrere dal ricevimento di detta lettera.

16 Nella stessa lettera la Commissione faceva valere in particolare che, in presenza di un contratto contenente vari tipi di prestazioni, quali la raccolta, lo smistamento e lo smaltimento dei rifiuti, occorre applicare il principio generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva che prevede la tassazione nello Stato membro di stabilimento del soggetto passivo; infatti, tale principio consentirebbe di garantire una tassazione omogenea di tutta la prestazione resa dal prestatore di servizi al suo cliente. Tuttavia, nella misura in cui una di dette prestazioni, vale a dire lo smaltimento di rifiuti, viene considerata come «un lavoro riguardante beni mobili materiali» ai sensi

dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva e detta prestazione viene effettuata da un'impresa subappaltante, diversa dall'impresa titolare del contratto principale, la stessa dovrebbe essere soggetta all'IVA nello Stato membro in cui viene materialmente eseguita, vale a dire in Francia nella fattispecie. Se la riscossione dell'IVA francese è così giustificata, l'impresa straniera che l'ha sostenuta dovrebbe poter ottenere il suo rimborso in Francia, conformemente all'ottava direttiva.

17 Con lettera 6 agosto 1993 le autorità francesi hanno risposto alla lettera di diffida, confermando il loro punto di vista e precisando che le varie operazioni effettuate dall'impresa straniera costituiscono un'operazione unica di smaltimento di rifiuti che viene realizzata soltanto alla fine del trattamento, che l'autonomia del contratto stipulato fra l'impresa straniera e il suo subappaltante francese non modifica la natura della prestazione e che nessuna «rimanenza» di tassa si produce in quanto la società straniera può recuperare la sua tassa versata a monte mediante detrazione.

18 Il 10 aprile 1996 la Commissione ha indirizzato alla Repubblica francese un parere motivato col quale confermava il suo punto di vista secondo il quale essa non può condividere l'interpretazione effettuata da detto Stato membro circa l'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva e invitava quest'ultimo ad adottare i provvedimenti necessari a conformarsi a detto parere entro un termine di due mesi a decorrere dalla notifica dello stesso.

19 Le autorità francesi non si sono conformate al parere motivato, ma, con lettera 12 giugno 1996, hanno risposto alla Commissione giustificando il loro punto di vista.

20 Tenuto conto di tale situazione, la Commissione ha proposto il ricorso in esame.

Sulla ricevibilità

21 Il governo francese solleva un'eccezione di irricevibilità parziale del ricorso, in quanto questo esorbita dalla fattispecie delle prestazioni relative allo smaltimento di rifiuti.

22 In primo luogo, in quanto ha per oggetto prestazioni diverse da quelle relative allo smaltimento di rifiuti, il ricorso sarebbe irricevibile nella misura in cui esso non si basa su alcuna censura precisa formulata nei confronti dalla Repubblica francese. Infatti, il ricorso non esporrebbe in alcun punto gli elementi di diritto e di fatto sui quali la Commissione si basa per affermare un inadempimento generale di detto Stato membro quanto ai suoi obblighi derivanti dall'ottava direttiva, in casi diversi da quello delle prestazioni relative allo smaltimento di rifiuti.

23 In secondo luogo, detta parte del ricorso sarebbe del pari irricevibile in quanto, non indicando mai nel corso del procedimento precontenzioso a quale disposizione di diritto interno o a quale prassi amministrativa facesse riferimento per affermare un inadempimento generale, la Commissione ha violato la finalità del procedimento precontenzioso che, conformemente ad una giurisprudenza costante, è quella di dare allo Stato membro considerato la possibilità, da un lato, di conformarsi ai suoi obblighi derivanti dal diritto comunitario e, dall'altro, di far proficuamente valere i suoi mezzi di difesa contro censure formulate dalla Commissione.

24 La Commissione conclude nel senso della ricevibilità del ricorso sostenendo, da un lato, che l'interpretazione delle autorità francesi, quale essa è applicata in occasione delle operazioni di smaltimento di rifiuti, riguarda la questione generale e di principio relativa all'applicazione del disposto dell'art. 9 della stessa direttiva in relazione ad operazioni complesse, quando un subappaltante stabilito in uno Stato membro diverso dal titolare del contratto principale effettua per conto di quest'ultimo una parte dell'operazione sul territorio francese. D'altro lato, non sarebbero violati i diritti della difesa del governo francese, poiché non vi è stato né ampliamento né cambiamento di censure nel corso del procedimento.

25 Al fine di statuire sull'eccezione sollevata dal governo francese, anche per la sua parte relativa all'inosservanza dei diritti della difesa, occorre determinare preliminarmente se, in quanto esso

esorbita dalla fattispecie delle prestazioni relative allo smaltimento di rifiuti, il ricorso della Commissione si sia basato su precisi elementi di diritto e di fatto. Orbene, tale questione rientra nell'esame del merito del ricorso proposto dalla Commissione.

26 Di conseguenza, si deve riunire al merito l'esame dell'eccezione di irricevibilità sollevata dal governo francese.

Nel merito

27 La Commissione addebita alla Repubblica francese un inadempimento degli obblighi imposti dall'ottava direttiva, in particolare dall'art. 2 di questa, in quanto essa nega di rimborsare ai soggetti passivi non stabiliti all'interno del paese l'IVA che essi hanno versato in Francia quando questi hanno subappaltato una parte del loro lavoro ad un soggetto passivo stabilito in questo Stato membro.

28 Dagli artt. 1 e 2 dell'ottava direttiva risulta che un soggetto passivo ha diritto al rimborso dell'IVA versata in un altro Stato membro se non ha sede o centro di attività stabile in detto Stato e non vi ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi.

29 Al fine di stabilire in particolare se una prestazione di servizi abbia luogo in uno Stato membro, occorre riferirsi all'art. 9 della sesta direttiva.

30 A tenore del n. 1 del detto articolo, si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile.

31 Il n. 2 dello stesso articolo contiene vari collegamenti specifici per talune categorie di prestazioni. Così, tale disposizione enuncia, alla lett. c), quarto trattino, che il luogo delle prestazioni di servizio aventi per oggetto lavori relativi a beni mobili materiali è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

32 Nella fattispecie le parti sono in disaccordo sul luogo cui deve essere collegata una prestazione di servizi complessa che comporti varie operazioni relative ai rifiuti - quali la raccolta, lo smistamento, il trasporto, il deposito, il trattamento, il riciclaggio, lo smaltimento vero e proprio, ecc. - quando l'impresa titolare del contratto ad esse relativo è stabilita in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese, in cui sono in particolare effettuate talune di dette operazioni, mentre lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti ha avuto luogo in parte in Francia ad opera di un'impresa subappaltatrice. E' pacifico che i servizi forniti da quest'ultima impresa devono essere soggetti all'IVA francese. La questione che si pone ha ad oggetto la determinazione del luogo della prestazione complessa considerata complessivamente.

33 Secondo la Commissione, poiché l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva non contiene alcun principio di collegamento specifico per siffatta complessa prestazione di servizi, il luogo in cui è situata tale prestazione deve essere quello previsto dal n. 1 della detta disposizione, vale a dire il luogo in cui il titolare del contratto ha stabilito la sede della sua attività economica.

34 La Commissione sostiene al riguardo che siffatta prestazione complessa comprende varie operazioni diverse e successive, di cui soltanto talune consistono in «lavori relativi a beni mobili materiali» ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva, operazioni che partecipano tutte allo stesso titolo al processo di smaltimento di rifiuti. Qualora il titolare di un contratto di smaltimento di rifiuti si impegni presso i suoi clienti a smaltire i loro rifiuti, il contratto di cui trattasi si applicherebbe a tutte dette operazioni. Il fatto che il titolare del contratto principale si sia avvalso in seguito di un subappaltatore di un altro Stato membro per effettuare una parte delle operazioni consistenti nello smaltimento definitivo dei rifiuti restanti presso le varie operazioni a monte - quali la raccolta, lo smistamento, il trattamento e il riciclaggio - non sarebbe tale da

modificare le norme relative al luogo in cui si deve situare una prestazione di servizi, quali definite dall'art. 9 della sesta direttiva.

35 In particolare, non sarebbe possibile privilegiare, come fa la Repubblica francese, una delle operazioni del procedimento che ha avuto luogo in uno Stato membro diverso da quello del titolare del contratto principale, in quanto tale operazione, vale a dire lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti, sarebbe decisiva per il cliente, e persino per la realizzazione dell'obiettivo perseguito mediante la prestazione complessa.

36 Per contro, il governo francese fa valere che la prestazione resa dal titolare del contratto al suo cliente è fatturata a questi in modo globale e forfettario e forma, in realtà, un insieme che si considera come una prestazione unica e globale di «gestione dei rifiuti». A questo proposito si riferisce in particolare alla definizione della nozione di «gestione di rifiuti», di cui all'art. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio 15 luglio 1975, 75/442/CEE, relativa ai rifiuti (GU L 194, pag. 39), come modificata con la direttiva del Consiglio 18 marzo 1991, 91/156/CEE (GU L 78, pag. 32), secondo la quale per gestione si intende «la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche dopo la loro chiusura».

37 Esso sostiene inoltre che, conformemente alla giurisprudenza (v. le cause «prestazioni di pubblicità», in particolare sentenza 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5881, punti 18 e 19), la qualificazione di tale prestazione deve essere valutata con riguardo allo scopo che essa persegue, vale a dire nella specie lo smaltimento o il recupero dei rifiuti prodotti dal cliente, che costituiscono lavori aventi ad oggetto beni mobili materiali. Pertanto, la prestazione di cui trattasi dovrebbe essere qualificata come «prestazione di servizi aventi per oggetto lavori relativi a beni mobili materiali», ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva e, pertanto, dovrebbe essere tassata nel luogo in cui lo smaltimento è stato effettivamente effettuato.

38 La conclusione quanto alla qualificazione della prestazione non sarebbe diversa se, come suggerisce la Commissione, si considerassero le varie operazioni che hanno avuto luogo nell'ambito di tale prestazione. Infatti, tutte tali operazioni costituirebbero lavori aventi ad oggetto beni mobili materiali.

39 Di conseguenza, anche se la Repubblica francese non tassa sistematicamente tutta la prestazione effettuata dal titolare del contratto principale, si dovrebbe ritenere che il servizio che questo rende al suo cliente sia stato effettuato in Francia in quanto lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti vi viene realizzato, il che esclude l'applicazione, quanto meno, di una delle condizioni di cui all'art. 1 dell'ottava direttiva e, per questo stesso fatto, il rimborso dell'IVA versata in Francia. Il fatto che il titolare del contratto principale affidi l'esecuzione materiale di questo ad un subappaltatore non può comportare una qualsivoglia modifica quanto alla determinazione del luogo della prestazione di servizi effettuata dal titolare del contratto principale.

40 Occorre rilevare, da un lato, che, trattandosi, come nella specie, della qualificazione ai fini dell'IVA di una prestazione complessa considerata nel suo insieme, il suo riferimento all'art. 9, n. 1, o al n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva deve essere tale da garantire la sua tassazione razionale e omogenea.

41 Si deve ricordare, d'altro lato, che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere 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, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 (v.

sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punti 20 e 21).

42 Va pertanto stabilito se la prestazione complessa di cui trattasi nella specie sia, come sostiene il governo francese, specificamente disciplinata dall'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva, relativo alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto lavori riguardanti beni mobili materiali. A questo scopo occorre tener conto di tutti gli elementi che caratterizzano detta prestazione.

43 Così, dal fascicolo emerge che la prestazione in esame è realizzata da imprese che si impegnano in forza di contratti stipulati con enti locali, imprese industriali ed organismi pubblici o privati a raccogliere, smistare, trasportare nonché a smaltire rifiuti ed immondizie. In particolare, in base a tali contratti, le imprese prestatarie devono concepire un piano di raccolta, selezionare i punti di raccolta, organizzare il trasporto dei rifiuti, immagazzinarli, organizzare le operazioni di smaltimento, scegliere i sistemi di smaltimento dei rifiuti smaltiti, trasportare i vari tipi di rifiuti verso le varie discariche, distruggerne una parte, valorizzare taluni di tali rifiuti e, se del caso, ricorrere ai servizi di altre imprese, specializzate in particolare nello smaltimento di alcuni tipi di rifiuti.

44 Dal fascicolo emerge del pari che le imprese titolari di detti contratti sono stabilite in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese. Lo stesso vale per i loro clienti. Inoltre, ad esclusione dello smaltimento di taluni tipi di rifiuti, il quale è affidato ad imprese subappaltatrici specializzate stabilite in Francia, tutte le summenzionate operazioni componenti la prestazione complessa sono realizzate nel primo Stato membro. In questo stesso Stato le imprese titolari dei contratti principali procedono all'organizzazione dei mezzi di cui dispongono ed applicano la loro tecnologia per garantire il buon esito dei loro contratti.

45 Inoltre, le imprese titolari dei contratti principali fatturano ai loro clienti il prezzo che corrisponde a tutta la loro prestazione complessa, anche per la parte che esse hanno subappaltato ad un'impresa francese. Tale prezzo comprende l'IVA che hanno dovuto versare per tutta la loro prestazione.

46 Alla luce di tali elementi, il considerare che siffatta prestazione complessa rientri nell'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva porterebbe ad assoggettarla, ai fini dell'IVA, alla normativa dello Stato membro in cui essa è materialmente eseguita. Orbene, tenuto conto del carattere composito di tale prestazione, l'applicazione di siffatto criterio di collegamento avrebbe l'effetto di creare un'incertezza quanto all'aliquota dell'IVA che il titolare del contratto principale deve fatturare ai suoi clienti, ogni volta che l'una o l'altra delle operazioni componenti la prestazione complessa abbia luogo in uno Stato membro diverso da quello in cui il titolare del contratto principale è stabilito.

47 Per lo stesso motivo l'applicazione del detto criterio di collegamento sarebbe tale da creare conflitti di competenza fra gli Stati membri, il che sarebbe in contrasto con gli obiettivi perseguiti mediante l'art. 9 della sesta direttiva, ed anche quindi mediante il n. 2, lett. c), quarto trattino, di detto articolo.

48 Ne consegue che siffatta prestazione non può essere disciplinata dall'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva, e ciò indipendentemente dalla questione se lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti costituisca un lavoro avente ad oggetto beni mobili materiali ai sensi di detta disposizione.

49 Per contro, il principio generale enunciato dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva comporta un criterio sicuro, semplice e praticabile per il collegamento di tale tipo di prestazione, il quale è quello del luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa. Alla luce degli elementi menzionati ai punti 43-45 della presente sentenza, tale disposizione è tale da garantire la tassazione razionale ed omogenea della prestazione complessa considerata nel suo insieme e da evitare i conflitti di competenza fra gli Stati membri.

50 Pertanto, la prestazione complessa considerata rientra nell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

51 Il governo francese replica che siffatta interpretazione può comportare una mancata tassazione in taluni casi. Così, qualora il titolare del contratto principale sia stabilito al di fuori della Comunità, il servizio risultante da tale contratto non potrebbe costituire oggetto di alcuna tassazione nella Comunità, anche qualora la prestazione vi sia materialmente eseguita da un subappaltatore e il servizio vi sia effettivamente espletato, vale a dire i rifiuti siano effettivamente smaltiti o recuperati nella Comunità.

52 L'argomentazione sostenuta dal governo francese non è tale da mettere in discussione la considerazione effettuata al punto 50 della presente sentenza. Infatti, l'ipotesi prospettata da detto governo riguarda un'eventualità che discende dai limiti stessi della sfera di applicazione geografica del regime comunitario in materia di IVA e non può, per tale motivo, incidere sull'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva.

53 Da quanto precede risulta che, qualora il titolare del contratto principale avente ad oggetto una prestazione complessa in materia di smaltimento di rifiuti abbia la sua sede o un centro di attività stabile in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese, si ritiene che la prestazione che egli effettua si situi nel primo Stato, anche se lo stesso affida ad un subappaltatore, soggetto passivo ai fini dell'IVA in Francia, lo smaltimento vero e proprio dei rifiuti, versando l'IVA corrispondente. Ricorrendo così i presupposti cui l'ottava direttiva subordina il rimborso dell'IVA, il titolare del contratto principale è legittimato ad esigere successivamente, in base all'art. 2 dell'ottava direttiva, il rimborso dell'IVA versata in Francia.

54 Occorre pertanto constatare che, avendo negato di rimborsare ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese, titolari di un contratto principale avente ad oggetto una prestazione di servizi complessa in materia di smaltimento di rifiuti, l'IVA che questi hanno dovuto versare allo Stato francese quando essi hanno subappaltato ad un soggetto passivo stabilito in Francia una parte dei lavori oggetto di siffatto contratto, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi imposti dall'ottava direttiva, in particolare dall'art. 2 di questa.

55 Resta infine da esaminare l'eccezione sollevata dal governo francese nei confronti del ricorso, in quanto questo esorbita dalla fattispecie delle prestazioni relative allo smaltimento dei rifiuti.

56 Al riguardo dal fascicolo emerge che la Commissione ha formulato in generale le conclusioni del parere motivato che essa ha indirizzato alle autorità francesi e che essa ha riprodotto tale formula nelle conclusioni del suo ricorso. Si deve tuttavia rilevare che, tanto in occasione del procedimento precontenzioso quanto nel ricorso proposto dinanzi alla Corte, tutta l'argomentazione sostenuta dalla Commissione ha avuto ad oggetto unicamente le prestazioni relative allo smaltimento di rifiuti e che questa non ha quindi addotto alcun elemento di fatto e di diritto diretto a stabilire che le autorità francesi siano venute meno ai loro obblighi derivanti dall'ottava direttiva per fattispecie diverse da quella relativa allo smaltimento di rifiuti.

57 Di conseguenza, il ricorso deve essere respinto per il resto.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

58 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna della Repubblica francese e questa è rimasta soccombente, la Repubblica francese deve essere condannata alle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) Avendo negato di rimborsare ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso dalla Repubblica francese, titolari di un contratto principale avente ad oggetto una prestazione di servizi complessa in materia di smaltimento di rifiuti, l'imposta sul valore aggiunto che questi hanno dovuto versare allo Stato francese quando essi hanno subappaltato ad un soggetto passivo stabilito in Francia una parte dei lavori oggetto di detto contratto, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi imposti dall'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, in particolare dall'art. 2 di questa.*
- 2) Per il resto il ricorso è respinto.*
- 3) La Repubblica francese è condannata alle spese.*