

|

## 61996C0361

Conclusioni dell'avvocato generale Cosmas del 12 febbraio 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*

### Conclusioni dell avvocato generale

#### *I - Osservazioni preliminari*

*Nella causa in esame la Corte deve pronunciarsi su due questioni pregiudiziali sollevate dal Finanzgericht di Colonia ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE. Dette questioni vertono sull'interpretazione dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, del 6 dicembre 1979 (in prosieguo: l'«ottava direttiva») (1).*

#### *II - Sfondo normativo*

*L'art. 2 dell'ottava direttiva stabilisce quanto segue:*

*«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 (...).»*

*L'art. 3, lett. a), della direttiva stabilisce quanto segue:*

*«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. (...).»*

#### *II - Fatti*

*1 La Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (in prosieguo: la «SGS»), ricorrente nella causa principale, è una società francese di capitali. Nell'ambito dell'adempimento*

*di un'obbligazione derivante da un accordo stipulato con una società tedesca, la SGS versava l'imposta sulla cifra d'affari per un importo di 490 000 DM. La fattura relativa a tale versamento, a quanto sostiene la SGS senza incontrare obiezioni, è andata smarrita dopo esser stata inviata per posta ad uno studio legale incaricato dalla stessa società di chiedere alle autorità tedesche competenti il rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari di cui trattasi. Di conseguenza la SGS presentava alle autorità tedesche una copia della fattura rilasciata dalla società tedesca sua controparte contrattuale. Il Bundesamt für Finanzen (in prosieguo: il «BfF»), che è anche il convenuto nella causa principale, respingeva tale domanda.*

*2 Va rilevato che la SGS aveva fondato la sua domanda di rimborso dell'imposta versata, nonostante lo smarrimento della fattura originale, sul principio dell'equità, riconosciuto dal diritto tedesco e sancito dagli artt. 163 e 155 dell'Abgabenordnung (in prosieguo: l'«AO», codice tributario tedesco). Secondo questo principio, è possibile, in determinate circostanze, derogare a norme specifiche che stabiliscono la disciplina relativa alla determinazione dell'imposta o del suo rimborso, allorché sia chiaro che l'applicazione di dette norme sarebbe «iniqua» (2) per il soggetto passivo. Tuttavia l'autorità tedesca competente ha disatteso la richiesta, per il motivo che un provvedimento equitativo del genere non può essere adottato, a meno che la rigida applicazione delle norme fiscali specifiche non dia un esito imprevisto e non auspicato dall'autore di tali norme, vale a dire dal legislatore. Il convenuto nella causa principale ha considerato che questo presupposto non sussisteva nella fattispecie, dato che il legislatore tedesco richiede espressamente e chiaramente la presentazione delle sole pezze giustificative originali nella procedura di rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari. In particolare, quest'obbligo viene imposto dall'art. 61, n. 1, quarta frase, dell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (in prosieguo: l'«UStDV», regolamento di esecuzione della legge sull'imposta sulla cifra d'affari). A giudizio del BfF l'obbligo rigoroso di presentare gli originali delle pezze giustificative necessarie per il rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari è stato istituito dal legislatore tedesco per conformarsi alle disposizioni dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979 sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari. Esso considera quindi che la deroga, sia pure per motivi di equità, alle condizioni di forma stabilite dall'art. 61 dell'UStDV sarebbe incompatibile con l'art. 3 di detta direttiva.*

*3 Avverso tale decisione negativa la SGS ha proposto ricorso dinanzi al giudice a quo chiedendo il rimborso, in via equitativa, dell'imposta sulla cifra d'affari posta a suo carico. Dal canto suo, il Finanzgericht di Colonia ha giudicato utile sospendere il giudizio e sottoporre alla Corte di giustizia due questioni pregiudiziali relative alla questione se le controverse disposizioni dell'ottava direttiva impongano direttamente, come condizione per il rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari, la presentazione dell'originale delle pezze giustificative necessarie o se esse lascino un margine, nell'ipotesi di smarrimento incolpevole di detti originali, alla presa in considerazione (3), in via eccezionale e per motivi di equità, di duplicati dei rispettivi documenti.*

*4 Il giudice a quo osserva che, a prima vista, l'interpretazione letterale e, in parte, quella teleologica dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva portano alla soluzione meno favorevole per il soggetto passivo. In particolare la disposizione di cui trattasi menziona espressamente la necessità di allegare gli originali delle fatture o dei documenti di importazione. Inoltre detta disposizione mira a impedire che si ottenga abusivamente, con dolo, un doppio rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari e per questa ragione prescrive rigorose condizioni di forma. Ammettere la possibilità di presentare fotocopie della fattura potrebbe dar luogo al conseguimento di doppi rimborsi, specie in casi come quello in esame, nel quale la società richiedente non ha sede sul territorio tedesco.*

*5 Tuttavia, se ci si attiene alla lettera della direttiva e si rifiuta ogni deroga all'esigenza di presentare gli originali delle pezze giustificative, a giudizio del giudice a quo i soggetti passivi rientranti nella sfera d'applicazione dell'ottava direttiva, vale a dire gli operatori stranieri, potrebbero essere posti in una posizione più sfavorevole rispetto ai loro concorrenti tedeschi.*

*Questa eventualità, osserva il giudice a quo, non corrisponde alla finalità principale perseguita dall'autore della direttiva, che è quella di creare in ciascuno Stato membro pari opportunità di concorrenza e di garantire, alle stesse condizioni per tutti i soggetti passivi, la neutralità dell'imposta sulla cifra d'affari. Qualora per gli operatori stranieri venisse esclusa, anche se in via derogatoria e come misura di equità, la possibilità, in situazioni eccezionali, di ottenere il rimborso di un'imposta presentando copie dei documenti giustificativi richiesti, detti operatori si troverebbero in posizione meno favorevole rispetto ai loro omologhi tedeschi. Questi ultimi, quando, nel corso di un'operazione commerciale, siano inizialmente venuti in possesso dell'originale di una fattura, da essi però poi smarrito, possono dedurre l'imposta pagata a monte menzionata su detta fattura se dimostrano di essere stati inizialmente in possesso dell'originale; per dimostrare ciò essi dispongono di tutti i mezzi di prova consentiti dalla procedura. Se portano interamente a termine tale procedura probatoria, essi possono presentare all'autorità finanziaria una semplice copia o una fotocopia della fattura originale, nel qual caso, per ragioni di equità, la detrazione dell'imposta versata a monte avviene in base alla copia o alla fotocopia.*

*6 Secondo le informazioni fornite dal giudice a quo, la procedura di cui sopra (ricorso ai mezzi di prova processuali per dimostrare che inizialmente esisteva una fattura originale, poi andata smarrita, e per ottenere, come misura di equità, il rimborso dell'imposta versata a monte in base alla copia o alla fotocopia della fattura originale) corrisponde alla pratica fiscale tedesca e alla conforme giurisprudenza consolidata dei supremi organi giurisdizionali tedeschi. Tenuto conto di quanto precede, il giudice proponente esprime il parere che l'interpretazione rigida delle disposizioni controverse della direttiva possa risultare incompatibile con la stessa finalità della direttiva o violi inoltre il principio generale di non discriminazione, sancito, nel diritto comunitario, dall'art. 95 del Trattato CE (4). Secondo il giudice proponente, tutti gli elementi di cui sopra vanno presi in considerazione dalla Corte nella soluzione delle due questioni pregiudiziali che riporto immediatamente in appresso.*

#### *IV - Le 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 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».*

#### *V - La mia soluzione delle questioni pregiudiziali*

##### *A - La giurisprudenza finora emanata*

*7 La Corte non ha finora affrontato la questione delle caratteristiche che devono presentare, conformemente alla direttiva 79/1072/CEE, i documenti giustificativi in base ai quali avviene il rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari. Tuttavia essa ha esaminato questioni affini, quando è stata chiamata a interpretare la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (5). Va sottolineato che la direttiva 77/388/CEE (in prosieguo: la «sesta direttiva») si ricollega direttamente alla direttiva 79/1072/CEE, in esame nel caso di specie. Quest'ultima è stata adottata dopo l'espressa previsione, nella sesta direttiva, dell'obbligo di disciplinare le condizioni di rimborso*

delle imposte nei confronti degli operatori stranieri (6).

8 Per quanto riguarda la sesta direttiva, la Corte ha riconosciuto l'importanza della fattura nel sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto come documento giustificativo che serve tanto al versamento dell'IVA quanto alla detrazione dell'IVA già versata in uno stadio precedente (7). Va tuttavia segnalato che la sesta direttiva non definisce il termine «fattura», ma ha fissato le condizioni minime quanto agli elementi che, per definizione, devono comparire nella fattura, lasciando ampia facoltà di valutazione agli Stati membri quanto all'ulteriore definizione delle caratteristiche tipiche di questo documento. Tre sentenze della Corte meritano di essere citate. Nella causa *Jeunehomme* (8), la Corte ha riconosciuto che uno Stato membro può prescrivere che vengano riportate nelle fatture indicazioni aggiuntive rispetto a quelle previste dalla direttiva. Nella causa *Reisdorf* (9), che assomiglia di più a quella in esame, la Corte ha dichiarato che gli Stati membri possono «intendere per "fattura" non soltanto l'originale, ma anche qualsiasi altro documento equivalente che soddisfi i criteri da essi stabiliti, e attribuiscono loro sia il potere di prescrivere la produzione dell'originale della fattura per comprovare il diritto a detrazione sia il potere di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta (10)». Nella stessa sentenza la Corte riconosce anche agli Stati membri il «potere (...) di considerare che un documento non può equivalere ad una fattura quando è stato redatto un originale e il suo beneficiario ne è in possesso» (11). Tuttavia, secondo l'avvocato generale, il possesso dell'originale della fattura rimane la regola, mentre il ricorso ad altri tipi di prova ha carattere eccezionale ed è consentito allorché risponde allo «scopo primario della sesta direttiva, che è quello di garantire la corretta applicazione del sistema comunitario dell'IVA» (12). Infine nella recente sentenza *Langhorst* (13), la Corte ha dichiarato che gli Stati membri hanno la possibilità di considerare come «documento equivalente a una fattura» un'altra nota di credito, purché contenga gli elementi prescritti dalla sesta direttiva come condizioni minime per le fatture.

9 La giurisprudenza di cui sopra non risolve direttamente le questioni che insorgono nella causa in esame. In particolare la sentenza *Reisdorf* (14), che riconosce la possibilità di prendere in considerazione anche copie della fattura nella procedura di rimborso dell'imposta, si riferisce all'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, che prescrive tra le condizioni per la detrazione il possesso di una «fattura» da parte del soggetto passivo. Questa soluzione non può venir trasposta tale e quale nella fattispecie, in quanto il controverso art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva parla espressamente di «originali delle fatture» e non semplicemente di «fatture».

10 Tuttavia, la giurisprudenza di cui sopra interessa direttamente il presente esame in quanto delimita il quadro sul quale deve muoversi chi applica le disposizioni comunitarie in materia di rimborso di imposte versate a monte, quando definisce gli elementi di forma in base ai quali si procede alla detrazione o al rimborso. In particolare, l'interpretazione e l'applicazione di tali disposizioni dovranno essere conformi a due principi-obiettivi generali della normativa fiscale comunitaria.

11 In primo luogo esse debbono servire ad un obiettivo fondamentale della sesta direttiva, quello di garantire la riscossione dell'imposta e il controllo della sua riscossione da parte delle autorità fiscali (15). Come d'altra parte sottolinea l'avvocato generale nella causa *Langhorst* (16), obiettivo delle disposizioni comunitarie che impongono di presentare la fattura è quello di «garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare frodi».

12 Quest'obbligo però non è illimitato. Come osserva l'avvocato generale nella citata causa *Jeunehomme* (17), «le condizioni poste non devono tuttavia andare oltre quanto è ragionevolmente necessario ai fini dell'accertamento e del controllo fiscale» (18). Nella stessa causa la Corte afferma che le indicazioni che, conformemente al diritto nazionale, sono prescritte per i documenti giustificativi non devono, «per il loro numero o per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di detrazione» (19).

13 Di conseguenza ritengo che vi siano limiti tanto per quel che riguarda la fissazione di nuove condizioni di forma, quanto per quel che riguarda l'interpretazione delle condizioni minime stabilite dalla normativa comunitaria. Detti limiti mirano ad evitare che venga completamente vanificato il diritto del soggetto passivo di dedurre l'imposta versata a monte. La Corte ha ripetutamente dichiarato che questo diritto, sancito dall'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, costituisce un elemento essenziale del sistema dell'IVA (20).

14 Da quanto precede risulta che, nell'ottica del giudice comunitario, il regime fiscale comunitario di cui trattasi si fonda su due principi-obiettivi fondamentali: da un lato, sulla riscossione dell'imposta e sulla repressione della frode fiscale, dall'altro, sulla salvaguardia del diritto del soggetto passivo di dedurre l'imposta versata a monte (principio della neutralità dell'imposta). Conformemente al principio di proporzionalità, il piatto della bilancia non deve sempre pendere eccessivamente dalla parte di un obiettivo, ponendo a repentaglio il conseguimento del secondo.

#### *B - Sulle questioni pregiudiziali*

15 A prima vista, da taluni elementi che si riferiscono all'approccio letterale e, in parte, teleologico delle disposizioni comunitarie controverse, sembra risultare che il legislatore comunitario imponga inderogabilmente la presentazione dell'originale della fattura come condizione sine qua non per la detrazione dell'imposta versata a monte.

16 Come sostiene il governo tedesco, le disposizioni dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva, in base alle quali il soggetto passivo dell'imposta deve presentare, all'autorità nazionale competente, una domanda conforme al modulo di cui all'allegato A della direttiva, «alla quale devono essere allegati gli originali delle fatture o dei documenti di importazione», sono state formulate in modo chiaro e inequivocabile e non lasciano margini per eventuali deroghe. Esse rientrano in una procedura probatoria caratterizzata dal formalismo e dal rigore, che non può quindi essere elusa, nemmeno se ragioni di equità lo richiedono. Il legislatore comunitario pare prescrivere esclusivamente l'uso dell'originale della fattura anche all'art. 7, n. 3, dell'ottava direttiva allorché stabilisce che «il servizio competente (...) vista la fattura o documento di importazione affinché non possano essere riutilizzati per un'altra domanda (...)». Dal combinato disposto dell'art. 3 e dell'art. 7 si desume che la direttiva di cui trattasi mira ad evitare che venga ottenuto un doppio rimborso dell'imposta, rischio che viene completamente, o quantomeno più sicuramente, eliminato con l'obbligo di presentazione dell'originale delle fatture. Il governo tedesco non trascura di sottolineare la gravità del rischio di cui sopra nei casi in cui chi chiede il rimborso non è stabilito nel territorio tedesco, sicché sfugge ai poteri di controllo delle autorità fiscali tedesche. In particolare esso ricorda una nuova forma di frode fiscale, che consiste nella costituzione di società fantasma al fine di commettere illeciti fiscali, così come il doppio rimborso dell'imposta. Queste società hanno sede fuori del territorio dello Stato nel quale esse commettono le infrazioni e sfruttano il fatto che tale Stato non può controllarle previamente e prendere direttamente gli opportuni provvedimenti di prevenzione o di repressione.

17 Considerato quanto precede, si deve tener conto del fatto che il legislatore comunitario in primo luogo si richiama espressamente all'originale della fattura e, in secondo luogo, mira a istituire una procedura efficace ai fini della repressione della frode fiscale. Bastano però questi elementi per concludere che l'obbligo del soggetto passivo di essere in possesso dell'originale della fattura non è assolutamente soggetto ad alcuna deroga? Non credo. La controversa ottava direttiva, come

giustamente sostiene la Commissione, è stata adottata in applicazione della sesta direttiva, ai fini dell'armonizzazione delle procedure di rimborso dell'imposta per i casi specifici nei quali il richiedente non è stabilito nel territorio del paese del rimborso. Pur non condividendo interamente la qualifica data dalla Commissione all'ottava direttiva, definita un atto «subordinato» alla sesta direttiva, ritengo tuttavia che l'ottava direttiva rientri nel più generale tentativo di costituire un sistema fiscale unitario, la cui componente primaria consiste nel dare a tutti i soggetti passivi uguale possibilità di rimborso dell'imposta versata a monte. Pertanto, non mi pare corretto il tentativo di presentare l'ottava direttiva come un atto che introduce deroghe al sistema generale della sesta direttiva, vale a dire come conseguenza dell'intento del legislatore comunitario di sottoporre a un regime più severo, al fine di reprimere l'evasione fiscale, i soggetti passivi stabiliti fuori del paese del rimborso.

18 Particolarmente rivelatrice, per comprendere la posizione dell'ottava direttiva nel più generale sistema fiscale comunitario, è la lettura del preambolo di tale direttiva. Dopo aver considerato che la sesta direttiva prevede la necessità di adottare norme comunitarie per il rimborso dell'imposta a favore dei soggetti passivi non stabiliti nel paese del rimborso e aver ritenuto necessario evitare che detti soggetti passivi siano assoggettati a una doppia imposizione, il legislatore comunitario fa presente che la disciplina comunitaria che viene instaurata con l'ottava direttiva «costituisce un progresso verso la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone, dei beni e dei servizi(...)» e «non deve far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono» (21). Di conseguenza, si può sostenere che l'ottava direttiva «prosegue» il sistema generale istituito dalla sesta direttiva, ampliando la sua sfera d'applicazione, nell'ambito del principio della parità di trattamento, a favore di un'ulteriore categoria di soggetti passivi, vale a dire di coloro che non risiedono nel paese di riscossione dell'imposta versata a monte.

19 Questo orientamento è già stato condiviso dalla Corte nella sentenza *Debouche* (22). In tale sentenza si afferma che: «l'ottava direttiva non ha lo scopo di mettere in discussione il sistema attuato dalla sesta direttiva. A tenore del terzo `considerando', l'ottava direttiva mira piuttosto a porre fine alle divergenze tra le disposizioni allora in vigore negli Stati membri, che erano talvolta all'origine di deviazioni di traffico e di distorsioni di concorrenza. In forza del quinto `considerando', l'ottava direttiva non deve "far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono"» (23). Dal canto suo, l'avvocato generale precisa che, «in considerazione dunque della finalità dell'ottava direttiva, quella cioè di completare la disciplina della sesta con l'armonizzazione anche delle modalità di rimborso dell'IVA a favore dei soggetti non residenti al fine di eliminare il problema della doppia imposizione all'interno della Comunità, le disposizioni ivi contenute non possono che essere interpretate (...) alla luce dei principi del sistema comunitario dell'IVA fissati nella sesta direttiva» (24).

20 Dopo questi chiarimenti, procedo alla soluzione dei problemi posti dalle questioni pregiudiziali sollevate. Tali problemi possono a mio parere essere affrontati in due modi, che tuttavia portano allo stesso risultato.

21 Parto dalla soluzione più radicale: come si è già detto, il diritto del soggetto passivo di ottenere il rimborso dell'imposta versata a monte, perché venga garantita l'effettiva neutralità dell'imposta sul valore aggiunto negli scambi intracomunitari di beni e di servizi e venga favorita l'unificazione economica degli Stati membri, costituisce la pietra angolare del sistema fiscale comunitario. Tale diritto verrebbe infirmato, a mio giudizio eccessivamente, se lo smarrimento o comunque il mancato possesso dell'originale della fattura per causa di forza maggiore o per motivi eccezionali non imputabili al richiedente il rimborso rendesse tale detrazione impossibile. Da questo punto di vista giungo alla conclusione che anche nel diritto comunitario esiste una norma specifica che scaturisce dai principi generali dell'equità e della buona amministrazione, secondo la quale, in casi eccezionali, può porsi rimedio allo smarrimento incolpevole dell'originale dei documenti giustificativi che corredano la domanda di rimborso dell'imposta versata a monte. Ritengo inoltre

*che questa concezione esista già, anche se in embrione, nelle ricordate sentenze della Corte Jeunehomme e Reisdorf, così come nelle conclusioni degli avvocati generali relative a queste cause. Questa norma era stata formulata fino ad oggi solo indirettamente, facendo ricorso al principio della proporzionalità, che impone che le condizioni di forma per ottenere il rimborso dell'imposta non eccedano «quanto è ragionevolmente necessario ai fini dell'accertamento e del controllo fiscale» (25).*

*22 Ma anche indipendentemente dalla formulazione di una norma comunitaria specifica, ritengo che, per ragioni di parità di trattamento dei soggetti passivi, si debba giungere allo stesso risultato interpretativo. Come si è detto, l'ottava direttiva mira a completare il sistema unitario di rimborso delle imposte versate a monte. Quindi, dal momento in cui la Corte, nella sentenza Reisdorf (26), ha riconosciuto, a favore dei soggetti passivi residenti nel territorio del paese dell'imposizione, che gli Stati membri hanno facoltà di accettare, quando gli interessati non sono più in possesso dell'originale della fattura, altri elementi a riprova della fondatezza della domanda di detrazione dell'imposta, la stessa interpretazione, a mio parere, dovrebbe valere per interpretare l'ottava direttiva in esame. Ritengo infatti che le differenze di redazione tra l'ottava e la sesta direttiva (l'ottava direttiva si riferisce all'«originale della fattura» mentre la sesta direttiva menziona solo la «fattura») non nascondano in realtà l'intento del legislatore comunitario di disciplinare in modo diverso il regime dei soggetti passivi a seconda del paese in cui risiedono.*

*23 D'altro canto, come giustamente osservano il giudice a quo e la Commissione, se si interpretasse in senso opposto l'ottava direttiva, si contravverrebbe al principio generale del diritto comunitario relativo al divieto di discriminazioni sancito dall'art. 6 del Trattato CE, e al più specifico principio di trattamento fiscale non discriminatorio dei prodotti, sancito dall'art. 95, primo comma, del Trattato CE nonché agli stessi obiettivi dell'ottava direttiva definiti nel suo preambolo (27). Non posso condividere gli argomenti del governo tedesco in ordine all'inesistenza di una disparità di trattamento rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 95, primo comma, del Trattato CE o in ordine all'esistenza di una discriminazione a danno degli operatori stranieri in relazione al regime generale istituito dalla sesta direttiva, discriminazione però voluta dal legislatore comunitario e giustificata dal fatto che il pericolo di frode fiscale è maggiore allorché il rimborso dell'imposta versata a monte viene richiesto da un'impresa straniera e non da un'impresa nazionale. Il rischio di frode fiscale è sempre presente e per questo motivo, d'altro canto, l'ottava direttiva offre agli Stati membri la possibilità di recuperare le somme versate indebitamente o anche di rifiutare futuri rimborsi all'interessato che sia riuscito fraudolentemente o in altra maniera irregolare a farsi rimborsare l'imposta (28). In ogni caso, come si è detto, i provvedimenti nazionali diretti a reprimere la frode fiscale non devono andare oltre la finalità delle norme comunitarie in materia fiscale. Pertanto, a mio parere, la ricorrente nella causa principale può giustamente sostenere che l'interpretazione delle controverse disposizioni dell'ottava direttiva che conduce a privare radicalmente l'operatore straniero che, senza sua responsabilità, non sia in possesso dell'originale della fattura, del diritto di ottenere il rimborso dell'imposta versata a monte non è conforme alle finalità di detta direttiva e non costituisce motivo che giustifichi un trattamento meno favorevole degli operatori stranieri rispetto ai loro concorrenti nazionali. In altre parole, la Repubblica federale di Germania non può certo venir privata del suo diritto inalienabile di adottare i provvedimenti necessari per evitare che vengano commessi illeciti fiscali: tuttavia questi provvedimenti non possono risolversi nel completo sconvolgimento del principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto negli scambi intracomunitari a danno dei soggetti passivi non residenti in Germania, specie in quanto l'eliminazione di questo diritto costituisce inoltre una disparità di trattamento della categoria di soggetti passivi di cui trattasi.*

*24 Da quanto precede si desume che le conclusioni della giurisprudenza Reisdorf devono essere trasposte anche all'interpretazione delle controverse disposizioni dell'ottava direttiva, e che esse possono così riassumersi: in linea di massima, al fine di evitare l'evasione fiscale, è prescritto il possesso dell'originale della fattura per ottenere il rimborso dell'imposta versata a monte: tuttavia, in casi particolari, allorché la produzione dell'originale è impossibile, senza che vi sia colpa da*

*parte del soggetto tenuto alla produzione, gli Stati membri possono, sulla base di altri elementi, accontentarsi della prova del buon diritto alla detrazione richiesta.*

*25 In particolare, però, per quanto riguarda la causa in esame, nei limiti in cui il diritto tedesco consente ai soggetti passivi residenti nel territorio tedesco la possibilità di sostituire l'originale della fattura smarrito senza colpa con altri elementi di prova, esiste anche un obbligo di riconoscere la stessa facoltà a coloro che non risiedono in Germania, e ciò in conseguenza del principio della parità di trattamento.*

*26 Come spiega il giudice a quo (29), gli operatori nazionali possono, da un lato, avvalersi di tutti i mezzi di prova giuridicamente ammessi per dimostrare che originariamente erano in possesso dell'originale della fattura e, dall'altro, possono invocare il principio dell'equità quale riconosciuto dal diritto scritto e non scritto per ottenere alla fine il rimborso dell'imposta versata a monte, con la sola presentazione di una copia della fattura. Allo stesso modo devono quindi essere trattati anche i richiedenti che non risiedono in Germania. Questi soggetti sono legittimati a far valere esattamente le stesse norme sostanziali e processuali del diritto nazionale per ottenere eccezionalmente il rimborso dell'imposta senza dover presentare l'originale della fattura. Questa soluzione è imposta dal principio della parità di trattamento e dall'interpretazione, a mio giudizio più corretta, del disposto dell'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva unitamente all'interpretazione, operata dalla Corte nella causa Reisdorf, delle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva. Invece, l'applicazione di una norma nazionale come quella dell'art. 61 dell'UStDV al fine di escludere gli operatori stranieri dalla possibilità di invocare il principio di equità è, nell'attuale situazione esistente in Germania, incompatibile con il diritto comunitario.*

*27 In conclusione, riassumo le due vie interpretative che a mio parere si presentano dinanzi alla Corte per risolvere le questioni pregiudiziali sollevate.*

*28 In primo luogo, si può ammettere che esiste una regola interpretativa speciale, desumibile tanto dall'approccio teleologico delle norme dell'ottava direttiva quanto dai principi generali dell'equità e della buona amministrazione e così formulabile: l'obbligo, imposto dall'ottava direttiva, di allegare l'originale della fattura alla domanda di rimborso dell'imposta viene meno allorché, in situazioni eccezionali, il soggetto passivo dimostra di aver smarrito senza colpa tale originale e presenta in luogo di questo documento una copia conforme o un duplicato dell'originale. Questa soluzione, che ritengo preferibile, presenta il vantaggio che opera esclusivamente nell'ambito del diritto comunitario. Se consente l'applicazione favorevole al soggetto passivo delle condizioni prescritte dall'ottava direttiva, essa ha però una sfera d'applicazione particolarmente ristretta ed eccezionale e per questo motivo non vanifica l'obbligo generale di essere in possesso dell'originale della fattura, né mette a repentaglio lo sforzo del legislatore comunitario per reprimere l'evasione fiscale e le frodi fiscali; al contrario, essa contribuisce a tutelare il principio della neutralità dell'imposta, che costituisce la pietra angolare del sistema fiscale comunitario. La formulazione della regola di cui sopra, come conseguenza di una visione più generale dell'equità, che dovrà ispirare chi applica la normativa fiscale comunitaria quando è chiamato a far fronte a questioni analoghe a quella in esame nella presente causa, consente alla Corte di eliminare i vari dubbi che insorgono relativamente al trattamento giuridico dei casi di smarrimento incolpevole degli originali dei documenti giustificativi.*

29 Naturalmente, vi è anche un'altra possibile interpretazione, che si fonda sulla trasposizione, per motivi di parità di trattamento dei soggetti passivi, della giurisprudenza Reisdorf nell'ambito dell'ottava direttiva. Conformemente a tale soluzione, gli Stati membri che, come la Germania, hanno fatto uso della possibilità loro offerta dalla sesta direttiva di accogliere, in casi di smarrimento incolpevole dell'originale della fattura, domande di rimborso presentate dai soggetti passivi residenti nel territorio tedesco e fondate su altri elementi di prova, devono, allorché applicano l'ottava direttiva, riconoscere esattamente la stessa possibilità anche ai soggetti passivi non residenti sul territorio nazionale.

30 Va rilevato, in conclusione, che queste due soluzioni possono essere utilizzate congiuntamente come basi giuridiche autonome per risolvere le questioni pregiudiziali.

## VI - Conclusione

31 Tenuto conto di quanto precede, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni pregiudiziali ad essa sottoposte:

«L'obbligo, di cui all'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, di allegare l'originale della fattura alla domanda di rimborso dell'imposta viene meno allorché, in casi eccezionali, il soggetto passivo dimostra di aver smarrito senza colpa detto originale e presenta, in luogo di tale documento, una copia conforme o un duplicato dell'originale. In ogni caso, il principio del diritto comunitario relativo al divieto di discriminazioni impone che i soggetti non residenti in Germania che chiedono il rimborso di un'imposta e hanno smarrito l'originale della fattura siano trattati allo stesso modo dei soggetti passivi residenti in tale paese».

(1) - Direttiva del Consiglio (CEE) 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta 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).

(2) - Il termine impiegato nel testo tedesco è: «unbillig».

(3) - Il giudice a quo procede alle seguenti sottili distinzioni: se si dovesse ritenere che le norme della direttiva prescrivono tassativamente che la domanda di rimborso venga corredata dall'originale, esso ritiene che dovrà accertarsi se il diritto comunitario «prescriva», «consenta», «proponga» o addirittura «tollerati» l'adozione di provvedimenti di equità come quello sollecitato dalla SGS con la sua domanda.

(4) - Il giudice a quo cita la giurisprudenza della Corte secondo la quale il principio di non discriminazione può essere violato anche attraverso una conformazione differenziata delle modalità tecniche dell'imposizione. Sentenze della Corte 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda (Racc. pag. 481, punto 8), 10 luglio 1984, causa 42/83, Dansk Denkvit Aps/Ministeriet for skatter og afgifter (Racc. pag. 2649, punto 31), e 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509, punto 18).

(5) - 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 (GU L 145, pag. 1).

(6) - Conformemente all'art. 17, n. 4, della direttiva 77/388/CEE «il Consiglio cercherà di adottare entro il 31 dicembre 1977, su proposta della Commissione e deliberando all'unanimità, le modalità

*comunitarie d'applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati ai sensi del paragrafo 3 a favore di soggetti passivi non residenti all'interno del paese».*

(7) - *V. sentenza della Corte 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227).*

(8) - *Sentenza 10 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e EGI (Racc. pag. 4517).*

(9) - *Sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95 (Racc. pag. I-6257).*

(10) - *Il corsivo è mio.*

(11) - *Punto 23.*

(12) - *Conclusioni dell'avvocato generale Fennelly (paragrafo 25).*

(13) - *Sentenza della Corte 17 settembre 1997, causa C-141/96 (Racc. pag. I-5073).*

(14) - *Già ricordata alla nota 9.*

(15) - *V. in questo senso, le citate sentenze 14 luglio 1988, Jeunehomme (punti 16 e 17), 5 dicembre 1996, Reisdorf (punto 24), e 17 settembre 1997, Langhrost (punto 17).*

(16) - *Conclusioni dell'avvocato generale Léger 27 maggio 1997, paragrafo 29 e ss.*

(17) - *Citata alla nota 8.*

(18) - *Conclusioni dell'avvocato generale Sir Gordon Slynn del 31 maggio 1988 (Racc. pag. 4530, in particolare pag. 4534); il corsivo è mio.*

(19) - *Sentenza Jeunehomme, già ricordata, punto 17. V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly nella causa Reisdorf, paragrafo 26: «(...) gli Stati membri sono legittimati in generale a prescrivere che i soggetti passivi conservino la fattura originale per tutto il periodo da essi stabilito, purché questo periodo non sia così lungo da violare il principio di proporzionalità formulato in quella causa».*

(20) - *V. sentenze 5 maggio 1982, causa 15/81, Gaston Schul Douane (Racc. pag. 1409), e 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655).*

(21) - *Il corsivo è mio.*

(22) - *Sentenza 26 settembre 1996, causa C-302/93 (Racc. pag. I-4495).*

(23) - *Punto 18.*

(24) - *Conclusioni dell'avvocato generale Tesauo del 1\_ febbraio 1996 (Racc. pag. I-4497, paragrafo 8); il corsivo è mio.*

(25) - *Conclusioni dell'avvocato generale Sir Gordon Slynn nella causa Jeunehomme, citata alla nota 8.*

(26) - *Citata alla nota 9.*

(27) - *V. supra, paragrafo 18.*

*(28) - L'art. 7, n. 5, dell'ottava direttiva recita: «Qualora un rimborso sia stato ottenuto fraudolentemente o in altra maniera irregolare, il servizio competente di cui al paragrafo 3 procede direttamente all'azione di recupero delle somme indebitamente riscosse e delle eventuali pene pecuniarie secondo la procedura applicabile nello Stato membro interessato, fatte salve le disposizioni relative alla reciproca assistenza in materia di recupero dell'imposta sul valore aggiunto.*

*Nel caso di una domanda fraudolenta cui non si può, conformemente alla legislazione nazionale, applicare una pena pecuniaria, lo Stato membro interessato può rifiutare, per un periodo massimo di due anni dalla data di presentazione della domanda fraudolenta, ogni ulteriore rimborso al soggetto passivo in causa. Nel caso di una domanda fraudolenta cui una pena pecuniaria sia stata comminata ma non sia stata pagata, lo Stato membro interessato può sospendere ogni ulteriore rimborso al soggetto passivo in causa finché la pena pecuniaria non sia stata pagata».*

*(29) - V. supra, paragrafi 4-6.*