

|

61996C0390

Conclusioni dell'avvocato generale Fennelly del 18 dicembre 1997. - Lease Plan Luxembourg SA contro Stato belga. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Rechtbank van eerste aanleg Brussel - Belgio. - Sesta direttiva IVA - Leasing di autovetture - Centro di attività stabile - Modalità di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno dello Stato - Principio di non discriminazione. - Causa C-390/96.

raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-02553

Conclusioni dell'avvocato generale

I - Introduzione

1 La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice belga presenta due aspetti. Le prime due questioni, relative al luogo della prestazione di servizi ai fini dell'IVA sulla prestazione di servizi di leasing di autoveicoli, sono state effettivamente risolte dalla Corte - com'è pacifico tra le parti - nella sua sentenza ARO Lease (1). Il punto che rimane irrisolto, sollevato con la terza questione, riguarda la compatibilità con il Trattato della diversità di applicazione delle disposizioni relative all'ammontare e al termine di pagamento di interessi su somme da rimborsare a titolo di IVA (2). Si sostiene che tali disposizioni sono discriminatorie in quanto si basano sul fatto che il soggetto passivo a cui tali somme sono dovute sia o non sia residente in Belgio ai fini dell'IVA.

II - Lo sfondo normativo

A - La normativa comunitaria

2 Il titolo XI, comprendente gli artt. 17-20, della sesta direttiva IVA del Consiglio riguarda le «deduzioni» (3). Ai sensi dell'art. 17, concernente l'«origine e portata del diritto a deduzione», ai soggetti passivi residenti negli Stati membri è accordato il diritto ad una deduzione o ad un rimborso dell'IVA pagata a monte. I principi fondamentali che disciplinano tale diritto sono sanciti all'art. 17, n. 3. L'art. 18, d'altro canto, stabilisce le «modalità di esercizio del diritto a deduzione». L'art. 18, n. 4, è particolarmente rilevante nel caso di specie. Esso dispone che:

«Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite».

3 Inoltre, ai sensi dell'art. 17, n. 4, della sesta direttiva, il legislatore comunitario si è autoimposto

*l'obiettivo di adottare, entro il 31 dicembre 1997, «le modalità comunitarie d'applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati (...) a favore di soggetti passivi non residenti». Il 6 dicembre 1979, le relative disposizioni vennero adottate sotto forma della ottava direttiva IVA del Consiglio che disciplina il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti (4). L'ambito di applicazione *ratione personae* dell'ottava direttiva è definito all'art. 1: esso comprende il soggetto passivo che, nello Stato membro a cui viene chiesto il rimborso nel corso del periodo cui si riferisce la domanda, «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 (...) e che (...) non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)». Ai sensi dell'art. 2, è chiaro che il rimborso al soggetto passivo riguarda l'IVA «applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti» relativamente ad operazioni economiche che, se fossero state effettuate nel suo luogo di stabilimento, avrebbero consentito la deduzione dell'imposta di cui trattasi.*

4 L'art. 7 dell'ottava direttiva riguarda i rimborsi e, al n. 4, dispone:

«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. Il rimborso deve essere effettuato prima della scadenza del termine di cui sopra, su domanda del richiedente, nello Stato membro del rimborso o nello Stato di residenza. In quest'ultimo caso, le spese bancarie di spedizione sono a carico del richiedente.

Le decisioni di rifiuto devono essere motivate. Possono essere oggetto di un ricorso dinnanzi agli organi competenti dello Stato membro interessato, nelle forme e nei termini previsti per i reclami relativi ai rimborsi chiesti dai soggetti passivi residenti in tale Stato».

B - Le disposizioni nazionali pertinenti

5 Gli artt. 47 e 76 del codice IVA belga (in prosieguo: il «codice») attuano l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva in Belgio. L'art. 47 del codice stabilisce che l'eccedenza di deduzioni autorizzate al di là dell'IVA dovuta per un particolare periodo fiscale verrà riportata al periodo successivo, mentre l'art. 76 del codice stesso verte sui rimborsi. L'art. 76, n. 1, prevede un rimborso, se ne sia stata fatta domanda, da parte di un soggetto passivo residente in Belgio, entro tre mesi, dell'eccedenza che risulta dovuta alla fine dell'anno civile (5). Il diritto dei soggetti passivi non residenti in Belgio di recuperare l'IVA pagata sui beni e servizi loro forniti in Belgio da soggetti passivi ivi residenti è riconosciuto dall'art. 76, n. 2, del codice. Le regole che riguardano tali domande di restituzione sono fissate dall'art. 9, n. 2, così come modificato, del regio decreto n. 4 (6).

6 Se l'IVA dovuta non è rimborsata entro il periodo di tre mesi specificato all'art. 76, n. 1, del codice quanto alle domande presentate da soggetti passivi residenti in Belgio, l'art. 91, n. 3, dispone il pagamento di interessi al tasso dello 0,8% mensile (7) a far data dalla scadenza del precisato termine di tre mesi (8).

7 Per contro, in ordine alle domande di rimborso presentate da soggetti passivi non residenti ai sensi dell'art. 76, n. 2, del codice, l'art. 91, n. 4, dispone il pagamento di interessi sugli arretrati al tasso previsto in materia civile e secondo le regole che disciplinano tale materia. Dalle osservazioni presentate alla Corte risulta, in primo luogo, che, sino al 31 agosto 1996, a tali domande si è applicato un tasso di interesse annuo dell'8% e, in secondo luogo, che tale interesse diviene esigibile solo in seguito ad una costituzione in mora da parte del creditore nei confronti dello Stato belga (9). Inoltre, dato che l'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva concede agli Stati membri un termine di sei mesi per decidere sulle domande presentate sulla base di tale disposizione, tale costituzione in mora poteva in realtà essere effettuata solo dopo la scadenza di tale periodo.

III - Fatti e procedimento dinanzi al giudice nazionale

8 Secondo l'ordinanza di rinvio, attraverso un'azione avviata con citazione notificata il 20 luglio 1995 (10), l'attrice nella causa a qua, la Lease Plan Luxembourg SA (in prosieguo: la «LPL» o l'«attrice»), ha chiesto che lo Stato belga fosse condannato a rimborsarle la somma di 7 669 095 BF, oltre alle ulteriori somme (11) la cui restituzione divenisse esigibile nel corso del giudizio, maggiorate degli interessi legali al tasso dello 0,8% mensile a decorrere dalle rispettive date di presentazione delle varie domande di rimborso dell'IVA in ordine al detto importo e agli eventuali futuri importi relativi (12).

9 La LPL è una società residente in Lussemburgo, paese in cui essa effettua operazioni di leasing di autovetture per lo più a clienti stabiliti in Lussemburgo. Nel corso del periodo relativo al rimborso, la stragrande maggioranza del suo parco macchine formava oggetto di contratti di leasing a lungo termine con clienti del Lussemburgo a cui venivano concessi in leasing più autoveicoli contemporaneamente. Tutti questi autoveicoli erano acquistati in Lussemburgo, le loro polizze di assicurazione erano stipulate con compagnie di assicurazione lussemburghesi ed erano concessi in leasing sulla base di cosiddetti «contratti globali»: il che significa che i clienti stabiliti in Lussemburgo pagavano canoni diretti a coprire nel contempo, tra l'altro, il finanziamento e l'assicurazione nonché i costi di manutenzione e di riparazione (in prosieguo: i «servizi di autofficina»). In forza di tali contratti globali, le fatture relative alla prestazione di servizi di autofficina potevano essere inviate direttamente, da parte delle autofficine, alla LPL.

10 Durante il periodo relativo al rimborso, i clienti della LPL stabiliti in Lussemburgo hanno talora messo le loro autovetture a disposizione dei propri dipendenti, alcuni dei quali erano residenti in Belgio. Quando questi ultimi si avvalevano dei servizi di autofficine stabilite in Belgio, le fatture, ivi comprese naturalmente le somme relative all'IVA belga, erano inviate direttamente alla LPL, che le pagava.

11 L'attrice ha altresì concluso, durante il periodo relativo al rimborso, un limitato numero di contratti non globali con clienti stabiliti in Belgio (13). Le autovetture di cui trattasi erano acquistate dalla LPL in Belgio da concessionari belgi. Tali acquisti davano luogo ad un secondo tipo di pagamenti di IVA da parte della LPL a favore dello Stato belga, ossia quelli relativi all'IVA inclusa nel prezzo delle autovetture.

12 Nel giudizio da essa intentato dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg (tribunale di primo grado) di Bruxelles (in prosieguo: il «giudice nazionale»), l'attrice chiede il rimborso, con gli interessi, dell'IVA pagata in ciascuna delle operazioni descritte, e cioè: l'IVA pagata per servizi di autofficina relativi ai suoi contratti di leasing con utilizzatori stabiliti in Lussemburgo e quella pagata sul prezzo di acquisto delle autovetture nel contempo acquistate e concesse in leasing in Belgio.

13 A giustificazione del suo originario rifiuto di rimborsare gli importi richiesti, lo Stato belga ha inizialmente sostenuto che, per quanto riguarda le riparazioni effettuate in Belgio sulle autovetture concesse in leasing a clienti del Lussemburgo ma non facenti parte della normale manutenzione, l'attrice avrebbe dovuto essere registrata come soggetto passivo in Belgio. Per il periodo successivo al 1^o gennaio 1993, lo Stato belga ha sostenuto che, conformemente ad una modifica del codice, l'esercizio di un'attività economica attraverso la presenza di un preteso «parco macchine» in Belgio era sufficiente a provare che l'attrice aveva un centro di attività stabile in Belgio.

14 Dato che tale argomento era contestato dalla LPL, e alla luce altresì della concomitante controversia relativa al pagamento di interessi sui rimborsi differiti, il giudice nazionale ha deciso di

proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di "centro di attività stabile" di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che un'impresa stabilita in uno Stato membro, la quale conceda in locazione o in leasing parte dei suoi autoveicoli a clienti stabiliti in un altro Stato membro, disponga per tale motivo, ipso facto, di un centro di attività stabile nell'altro Stato membro.

2) In caso di soluzione affermativa della precedente questione, se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva IVA vada interpretato nel senso che i servizi consistenti nella concessione in leasing di autoveicoli possano considerarsi prestati a partire da un centro di attività stabile in Belgio, qualora la sede del prestatore di servizi sia in Lussemburgo, quasi tutti i contratti vengano negoziati e stipulati da tale sede lussemburghese con clienti stabiliti in Lussemburgo e soltanto un numero limitato di autoveicoli (e cioè una decina di unità su un parco macchine di quasi mille autoveicoli) sia acquistato in Belgio e gli autoveicoli vengano sottoposti a manutenzione o riparazioni in territorio belga.

3) Se gli artt. 6 e 59 del Trattato CE vadano interpretati nel senso che ostano a che un soggetto passivo straniero, a cui vengano forniti in Belgio beni o servizi e che chieda in relazione a questi ultimi il rimborso dell'IVA a norma dell'ottava direttiva IVA, riceva in caso di rimborso tardivo un interesse meno elevato, oltretutto decorrente solo dal momento in cui lo stesso soggetto passivo straniero abbia costituito in mora lo Stato belga, mentre in caso di rimborso tardivo nei confronti di soggetti passivi belgi sia applicato un interesse più elevato, decorrente ipso iure, e senza necessità di costituzione in mora, dalla scadenza del termine previsto dalla legge per il rimborso».

IV - Osservazioni presentate alla Corte

15 Hanno presentato osservazioni scritte e orali la Lease Plan Luxembourg SA, il Regno del Belgio e la Commissione, mentre il Granducato di Lussemburgo ha presentato soltanto osservazioni scritte.

V - Le prime due questioni

16 Con le prime due questioni, il giudice nazionale intende accertare se l'amministrazione belga dell'IVA possa legittimamente sostenere che la mera presenza in Belgio di un numero limitato di autoveicoli concessi in leasing da parte di una società, il cui luogo di attività è in Lussemburgo, significhi che il concedente ha un centro di attività stabile in Belgio. Alla luce della decisione della Corte nella causa ARO Lease, tutte le parti che hanno presentato osservazioni alla Corte, compreso il Belgio, convengono ora nel ritenere che le prime due questioni possono essere risolte semplicemente nel senso che la LPL non aveva in Belgio un centro di attività stabile da cui prestava servizi durante il periodo relativo al rimborso. Ne consegue che non è più negato il fatto che la LPL abbia diritto ai rimborsi da essa reclamati. Non è tuttavia pacifica la soluzione relativa alla terza questione, riguardante la domanda della LPL in ordine agli interessi. Tale questione solleva un problema apparentemente semplice, ma in realtà alquanto arduo, in materia di discriminazione. Nel momento in cui è stata proposta l'ordinanza di rinvio, tale aspetto era accessorio e poco chiaro alla luce delle spiegazioni fornite dalla legge nazionale pertinente. Tenterò tuttavia di fornire una soluzione sulla scorta degli elementi forniti dalla LPL e dal Regno del Belgio.

VI - Esame della terza questione

A - Natura ed efficacia dell'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva

17 A mio parere non può in alcun modo dubitarsi del fatto che un'impresa come la LPL, in quanto

«soggetto passivo» in Lussemburgo, rientri nell'ambito di applicazione *ratione personae* dell'ottava direttiva, quale definito all'art. 1 (14). Durante il periodo relativo al rimborso, la LPL non aveva un centro di attività stabile in Belgio né poteva ritenersi che avesse ivi fornito, ai fini dell'IVA, prestazioni di servizi. Appunto in ordine all'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva, la Corte, nella sentenza Commissione/Spagna, ha dichiarato che «secondo una costante giurisprudenza, gli Stati membri hanno l'obbligo di assicurare pienamente ed in modo preciso l'applicazione delle disposizioni delle direttive» (15). Tale causa riguardava sistematici ritardi nei rimborsi. A mio parere, l'obbligo imposto dall'art. 7, n. 4, è preciso e incondizionato, così da produrre un effetto diretto tale da poter essere fatto valere da soggetti passivi quali la LPL (16).

18 L'obiettivo dell'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva, quale risulta dal secondo «considerando» del preambolo della stessa, è quello di «evitare che un soggetto passivo (...) 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». L'introduzione di disposizioni comunitarie si è resa necessaria, secondo il terzo «considerando», in quanto le «divergenze fra le disposizioni» in precedenza vigenti negli Stati membri erano «all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza». Che la non discriminazione tra soggetti passivi costituisca un obiettivo preminente della direttiva stessa risulta dal quinto «considerando» ai sensi del quale la normativa applicata «non deve far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono». Da qui l'affermazione perentoria secondo cui le decisioni relative alle domande di rimborso «devono essere notificate entro un termine di sei mesi», mentre «le decisioni di rifiuto devono essere motivate» (17).

B - Osservazioni presentate in ordine alla terza questione

19 La LPL non contesta il fatto che, in Belgio, a norma dell'art. 76, n. 1, del codice e dell'art. 8(1), n. 3, primo comma, del regio decreto n. 4, si applichi in via generale un termine di tre mesi alle restituzioni nei confronti dei soggetti passivi residenti mentre di applica sempre un termine di sei mesi alle domande di rimborso presentate da non residenti ai sensi dell'ottava direttiva. A questo proposito, l'attrice riconosce che i ritardi inerenti alle procedure di verifica amministrativa rese necessarie dalle domande di rimborso presentate da non residenti giustificano la disparità di trattamento. Tuttavia, a suo parere, nulla giustifica né l'ulteriore ritardo nel pagamento degli interessi fino alla costituzione in mora né, dopo di ciò, nel pagamento di interessi ad un tasso inferiore. La LPL sostiene che tale duplice disparità di trattamento costituisce una discriminazione indiretta in base alla nazionalità in contrasto con il Trattato, dato che sono più i soggetti passivi non residenti che i residenti che appartengono ad altri Stati membri.

20 La LPL fa valere in primo luogo l'art. 59 del Trattato, e, in subordine, l'art. 6. Anche se i servizi prestati a clienti residenti in Belgio si considerano, ai fini dell'IVA, come prestati in Lussemburgo, la LPL sostiene che l'art. 59 si applica nonostante tutto in quanto i suoi servizi erano materialmente prestati in Belgio. L'attrice sostiene altresì che, ai fini dell'applicazione dell'art. 59, essa può essere considerata come destinataria di servizi forniti in Belgio, tanto dai concessionari di autovetture quanto dalle autofficine. Relativamente ai due tipi di pretese, essa fa valere, in particolare, la sentenza *Commerzbank* (18) per giustificare la sua domanda di pagamento degli interessi nei suoi confronti allo stesso tasso di cui fruiscono i soggetti passivi residenti a decorrere dalla scadenza del termine di sei mesi previsto dall'ottava direttiva e che, per quanto minime possano essere le differenze in taluni casi, non esiste una regola *de minimis* in presenza di una discriminazione ingiustificata ai sensi dell'art. 59 del Trattato (19).

21 Il Belgio nega l'esistenza di qualsiasi discriminazione nelle sue norme relative al pagamento di interessi. Esso sostiene che, se la LPL si fosse registrata ai fini dell'IVA in Belgio, essa avrebbe avuto diritto, nel caso di un ritardo nel rimborso, agli interessi calcolati al tasso e alle condizioni

fissate dagli artt. 76, n. 1, e 91, n. 3, del codice. Viceversa, il Regno del Belgio asserisce che le domande di rimborso presentate da soggetti passivi non residenti quali la LPL non sono trattate in maniera meno favorevole di quelle presentate occasionalmente da persone non soggette ad imposta residenti in Belgio (20). Il Regno del Belgio sostiene altresì che le norme che disciplinano le domande presentate da soggetti passivi non residenti sono talora più favorevoli di quelle riguardanti i residenti (21).

22 La Commissione condivide il punto di vista dell'attrice secondo cui la differenza tra i tassi di interesse corrisposti ad un soggetto passivo residente e ad un non residente costituisce una discriminazione fondata sul luogo di stabilimento. Benché l'ottava direttiva non imponga agli Stati membri di corrispondere interessi su arretrati dovuti, qualora tali interessi siano corrisposti per pretese analoghe di soggetti passivi nazionali, essi debbono essere corrisposti nella stessa misura ai soggetti passivi non residenti. La Commissione si riferisce altresì all'eventuale applicazione dell'art. 6 del Trattato, che, a suo dire, si applica in via generale alle forme di discriminazione nei confronti di persone giuridiche in base al loro luogo di stabilimento (22).

C - Esame della terza questione

i) Introduzione

23 L'art. 6 del Trattato (in precedenza art. 7 del Trattato CEE) verte sulla discriminazione in base alla cittadinanza nell'ambito di applicazione del Trattato (23). Tuttavia, l'art. 6 non si applica qualora l'attività di cui trattasi rientri nell'ambito di applicazione di un'altra, più specifica disposizione del Trattato. Così, le disposizioni del Trattato che attuano il principio della libera circolazione delle persone, come gli artt. 59-66 riguardanti i servizi, rendono effettivo, nei limiti del loro ambito di applicazione, il divieto di discriminazioni in base alla cittadinanza (24). Pertanto, dato che la terza questione si riferisce nel contempo all'art. 6 e all'art. 59 del Trattato, occorre innanzi tutto accertare se l'applicazione delle disposizioni controverse costituisca una discriminazione ai fini dell'art. 59 in relazione ai due aspetti dei rimborsi dell'IVA in esame.

ii) L'applicazione prima facie dell'art. 59 del Trattato

24 Il Regno del Belgio riconosce che la soluzione da dare alle prime due questioni sollevate dal giudice nazionale deve informarsi ai principi sanciti dalla Corte nella sentenza ARO Lease. Così, il Regno del Belgio deve rimborsare gli importi in capitale dell'IVA inclusi nel prezzo dei beni e servizi forniti all'attrice in Belgio (25). Di conseguenza, la controversia tra lo Stato belga e la LPL riguarda soltanto gli interessi relativi a tali importi.

25 Il primo tipo di operazioni riguarda l'IVA sui servizi di autofficina forniti da autofficine belghe pagati dalla LPL in base ai suoi contratti con i suoi clienti del Lussemburgo; il secondo tipo riguarda l'IVA sull'acquisto, presso concessionari belgi, di autoveicoli nuovi successivamente concessi in leasing ai suoi clienti belgi. In quest'ultimo caso, la LPL forniva i servizi di leasing a clienti belgi, procedendo ad un'operazione transfrontaliera rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 59. Tale circostanza non è inficiata dal fatto che, ai fini dell'IVA, la prestazione di cui trattasi si considera avvenuta nello Stato membro di stabilimento del prestatore di servizi. Le regole stabilite dall'art. 9 della sesta direttiva per determinare il luogo di una prestazione di servizi ai fini dell'IVA sono dirette, tra l'altro, ed evitare «conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni» (26). Esse non sono quindi pertinenti ai fini dell'applicazione dell'art. 59. A mio parere, neppure il fatto che gli autoveicoli siano stati acquistati prima del compimento delle formalità di leasing pregiudica l'applicazione dell'art. 59. Gli autoveicoli sono stati acquistati per rendere possibile la prestazione di servizi di leasing transfrontalieri.

26 L'altro tipo di operazioni riguarda i servizi di autofficina. L'operazione sottostante, ossia la

prestazione di servizi di leasing a utilizzatori stabiliti in Lussemburgo, non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 59 (27). L'attrice ha tuttavia fatto altresì valere la libertà di ricevere servizi che è anch'essa garantita dall'art. 59 (28). Benché fosse del tutto casuale il fatto che alcuni dipendenti di clienti lussemburghesi della LPL ricevessero servizi da autofficine belghe sulle autovetture concesse in leasing, è chiaro che, in forza dei contratti globali conclusi con i suoi clienti lussemburghesi, la LPL era l'effettivo destinatario dei servizi. I servizi erano forniti per autoveicoli di proprietà della LPL, alla quale, inoltre, le autofficine belghe inviavano direttamente le fatture, comprensive dei relativi importi a titolo di IVA. Per l'applicazione dell'art. 59, è sufficiente che l'operazione includa un elemento transfrontaliero e la prestazione di un servizio contro corrispettivo (29). Ne consegue, a mio parere, che la LPL dev'essere considerata come un destinatario di servizi di autofficina ai fini dell'art. 59.

27 Di conseguenza, è necessario accertare se, di fatto, la disparità di trattamento tra soggetti passivi residenti e non residenti derivante dalle disposizioni belghe contestate costituisca una discriminazione in base alla nazionalità in contrasto con l'art. 59 e, in caso affermativo, se essa possa, ciononostante, essere giustificata.

iii) La discriminazione e l'art. 59 del Trattato

28 Le disposizioni contestate non comportano alcuna discriminazione in base alla nazionalità. La disparità di trattamento in esame non è basata sulla nazionalità ma, piuttosto, riguarda la disparità fra il trattamento di un soggetto passivo registrato in Belgio e quello di un soggetto passivo registrato in un altro Stato membro. Così, ad esempio, un'impresa belga che effettuasse operazioni di leasing su autoveicoli a partire da una consociata lussemburghese sarebbe soggetta alle stesse norme belghe che si applicano alla LPL. Lo stesso varrebbe, secondo le osservazioni del Regno del Belgio, per un soggetto passivo residente in Belgio che solo saltuariamente effettui operazioni economiche soggette ad IVA. Tuttavia, dato che vi sono più imprese estere che imprese belghe che probabilmente pagano l'IVA su beni e servizi forniti in Belgio in condizioni che danno loro diritto a presentare domande di rimborso ai sensi dell'ottava direttiva, tutte le disposizioni meno favorevoli applicate nei confronti di domande presentate da non residenti sono pertanto tali da pregiudicare un maggior numero di società straniere che di società nazionali. Tali disposizioni possono quindi configurare una discriminazione dissimulata o indiretta in base alla nazionalità (30).

29 Tuttavia, la nozione di discriminazione non è puramente formale. Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, «(...) dal diverso trattamento fatto a situazioni non comparabili non consegue automaticamente l'esistenza di una discriminazione: una discriminazione formale apparente può quindi corrispondere, in fatto, ad assenza di discriminazione materiale. La discriminazione materiale sarebbe consistita sia nel trattare in modo diverso situazioni analoghe, sia nel trattare in modo identico situazioni diverse» (31). Tale definizione della nozione di discriminazione è stata alla base dell'orientamento della Corte, in tutti i settori del diritto comunitario, nell'applicazione del principio di non discriminazione in base alla nazionalità (32). Al fine di valutare se le disposizioni siano discriminatorie, è essenziale, nel caso di specie, determinare se la situazione di un soggetto passivo non residente quale la LPL sia effettivamente comparabile a quella dei soggetti passivi residenti.

30 Il Regno del Belgio sostiene che le situazioni di un soggetto passivo residente e di uno non residente, per quanto svolgano entrambi attività economiche, non sono paragonabili. A suo parere, chi è soggetto passivo in Lussemburgo e paga l'IVA a monte in Belgio dev'essere paragonato ad un soggetto passivo belga che eserciti solo saltuariamente attività economiche soggette ad imposta e che, pertanto, solo occasionalmente presenti dichiarazioni IVA in Belgio, o, piuttosto, ad un soggetto passivo che, benché regolarmente sottoposto a IVA per quanto riguarda

le sua attività economiche, presenti una dichiarazione chiedendo il rimborso dell'IVA versata su un'operazione a carattere non esclusivamente professionale (33).

31 Non sono di questo parere in quanto non trovo convincente l'analogia tra le operazioni saltuarie citate dal Regno del Belgio e le attività economiche regolari della LPL. L'IVA è stata riscossa in Belgio nei confronti di un soggetto passivo ed è stata pagata in relazione al prezzo di operazioni effettuate in tale Stato membro al fine di esercitare un'attività di leasing di autoveicoli soggetta ad imposta in un altro Stato membro. La sola differenza sostanziale ai fini dell'IVA tra il caso di un tale soggetto passivo e quello di un soggetto passivo residente, che sia anch'esso una società di leasing di autoveicoli belga concorrente, è che, ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva, tali concorrenti sarebbero soggetti al pagamento dell'IVA sulle loro prestazioni di servizi in Belgio. La semplice circostanza che il soggetto passivo che presenta la domanda non sia residente non giustifica il fatto che la sua situazione sia raffrontata soltanto con quella di chi solo occasionalmente presenti dichiarazioni IVA in Belgio o chieda rimborsi nell'ipotesi specifica di un singolo che venda una casa in perdita e chieda un rimborso di IVA.

32 A mio parere, il raffronto appropriato è quello tra un soggetto passivo residente e uno non residente al momento in cui è presentata la domanda di rimborso; vale a dire, da un lato, da un soggetto passivo residente che abbia un'eccedenza ai fini dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva e, dall'altro, da un soggetto passivo non residente che abbia pagato l'IVA a monte in Belgio vuoi nell'ambito, vuoi ai fini dell'esercizio di attività economiche soggette ad IVA in un altro Stato membro.

33 A mio modo di vedere, il semplice fatto che tali domande siano di per sé tali da poter essere presentate molto meno di frequente nel caso di soggetti passivi residenti - poiché l'IVA relativa alle loro uscite, in normali circostanze commerciali, è generalmente superiore all'IVA relativa alle loro entrate - rispetto al caso di soggetti passivi non residenti non è rilevante. La LPL, va ricordato, sarà tenuta a versare l'IVA nello Stato membro in cui i suoi servizi si considerano prestati a norma dell'art. 9 della sesta direttiva, ossia, nel caso di specie, il Lussemburgo.

34 Inoltre, l'art. 17 della sesta direttiva non opera in linea di principio alcuna distinzione tra il diritto a deduzione dei soggetti passivi residenti e il diritto ad un rimborso da parte di non residenti. Al contrario, l'art. 17, n. 4, imponendo al Consiglio di adottare provvedimenti, come esso ha fatto sulla base dell'ottava direttiva, al fine di agevolare l'esercizio, da parte dei soggetti passivi non residenti, del diritto ad un rimborso, si riferisce ai «rimborsi» effettuati «ai sensi del paragrafo 3» che, a sua volta, impone agli Stati membri di accordare «ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 (...); vale a dire, l'IVA pagata sull'acquisto di beni e servizi «(...) impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta». Nel quinto `considerando' dell'ottava direttiva (citato al precedente paragrafo 18) si afferma che i soggetti passivi non debbono essere sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono.

35 Per giunta, disposizioni nazionali a norma delle quali l'amministrazione IVA di uno Stato membro, effettuando rimborsi tardivi di IVA a soggetti passivi, sia effettivamente tenuta a compensare i richiedenti non residenti in misura minore rispetto ai residenti, possono pregiudicare le condizioni commerciali di concorrenza a scapito dei soggetti passivi stranieri. In particolare, qualora gli Stati membri paghino interessi su rimborsi, le condizioni e i tassi inerenti a tali pagamenti non possono differenziarsi a seconda del luogo di residenza del richiedente ai fini dell'IVA.

36 Come raffrontare quindi le situazioni nel caso di specie? In primo luogo, in base alle disposizioni normali vigenti per i soggetti passivi residenti in Belgio, gli interessi iniziano a maturare vuoi dallo scadere dei tre mesi successivi alla fine dell'anno civile in cui è sorta

l'eccedenza, vuoi, se si applica l'art. 8(1), n. 3, terzo comma, del regio decreto n. 4, tre mesi dopo il trimestre in cui l'eccedenza è sorta. Inoltre, il soggetto passivo interessato deve aver presentato una domanda di rimborso e presentato tutte le dichiarazioni fiscali appropriate entro i termini, dopo la scadenza del periodo fiscale in cui la pretesa è sorta (34). Per contro, per i soggetti passivi non residenti, gli interessi non decorrono sino alla data della costituzione in mora dello Stato belga. Tale costituzione in mora, naturalmente, può soltanto essere inviata dopo la scadenza del periodo di verifica di sei mesi concesso agli Stati membri a norma dell'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva, ai sensi del quale è chiaro che il rimborso deve avvenire, al più tardi, alla fine di tale periodo. Pertanto, mentre sull'importo dovuto al soggetto passivo residente in Belgio maturano di diritto interessi dopo un determinato periodo di tempo, il concorrente non residente di tale soggetto passivo, che vanta un credito analogo, è assoggettato all'onere ulteriore di una costituzione in mora in conformità delle pertinenti norme di legge belghe. Dato che l'adempimento di tale onere comporta probabilmente un ritardo e determinati costi aggiuntivi per il non residente, l'onere stesso costituisce una restrizione discriminatoria della sua libertà di prestare servizi o di fruirne in Belgio.

37 In secondo luogo, ritengo che la differenza nel tasso di interesse applicabile costituisca una restrizione discriminatoria nei confronti della libertà dei soggetti passivi belgi di prestare servizi o di fruirne. Il tasso di interesse pagato di diritto e su base mensile ai soggetti passivi residenti, dopo la scadenza del periodo previsto dal codice o dal regio decreto n. 4, è superiore a quello applicabile ai soggetti passivi non residenti che hanno costituito in mora il Regno del Belgio.

38 Per i motivi sopra menzionati (in particolare, ai paragrafi 35-37), le disposizioni possono operare discriminazioni nei confronti di imprese di leasing di autoveicoli non belghe che prestino servizi o ne fruiscono in Belgio. Il Regno del Belgio non ha tuttavia addotto alcuna giustificazione per il contestato aspetto delle sue disposizioni. A mio parere, una siffatta giustificazione non esiste. L'ottava direttiva, consentendo agli Stati membri un periodo di trattazione di sei mesi, riconosce le difficoltà inerenti alla verifica di rimborsi richiesti da soggetti passivi non residenti. A partire dallo scadere di tale periodo, lo Stato membro che procede al rimborso è tenuto ad applicare ai non residenti disposizioni non meno favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi residenti che presentino domande di rimborso di IVA. Pertanto, nel caso di specie, un soggetto passivo non residente quale la LPL ha diritto, in forza delle disposizioni aventi effetto diretto tanto dell'art. 59 del Trattato quanto dell'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva, allo stesso trattamento in materia di interessi sulle somme dovute relativamente alle sue domande di rimborso che spetterebbe ad un comparabile soggetto passivo residente che vanta crediti analoghi.

39 Non ne consegue che la rigida applicazione del principio di non discriminazione sia agevole. In particolare, ciò non significa necessariamente che il soggetto passivo non residente abbia un diritto automatico a ricevere interessi a far data dallo scadere del periodo di sei mesi previsto dall'art. 7, n. 4, dell'ottava direttiva. Cosa comporta la parità di trattamento in un caso come quello oggetto della causa principale? Dato che un soggetto passivo belga la cui eccedenza non venga rimborsata riceverà di diritto, a seconda dell'importo relativo e della periodicità delle sue dichiarazioni IVA, un interesse a far data dallo scadere di un determinato periodo, l'esigenza della parità di trattamento comporterebbe che, in generale, anche imprese quali la LPL beneficino sistematicamente di interessi a far data dallo scadere del periodo di sei mesi prescritto dall'ottava direttiva. Tuttavia, se l'importo su cui verte la domanda di un soggetto passivo non residente è tale che, se quest'ultimo fosse un soggetto passivo belga, esso farebbe sorgere interessi di diritto solo tre mesi dopo la scadenza dell'anno civile a cui si riferisce la domanda, allora l'amministrazione belga dell'IVA, per garantire la parità di trattamento, è obbligata soltanto ad applicare, mutatis mutandis, le stesse disposizioni alla domanda del non residente: vale a dire che essa deve pagare di diritto un interesse a partire dal 1° aprile dell'anno successivo all'anno civile in cui il diritto è sorto, purché, naturalmente, tale 1° aprile ricorra non meno di sei mesi dopo la data in cui la domanda di rimborso sottostante è stata presentata.

40 Spetta al giudice nazionale interpretare le pertinenti disposizioni del codice e del regio decreto n. 4 e quindi operare tutti i necessari accertamenti di fatto in modo da garantire che i soggetti passivi non residenti beneficino della parità di trattamento. Tuttavia, si dovrebbe forse precisare che l'ammontare delle domande della LPL sembrerebbe essere tale che, se fosse un soggetto passivo residente in Belgio, essa avrebbe avuto diritto a interessi prima del periodo di tre mesi a partire dalla fine dell'anno civile nel corso del quale sono sorte le sue varie pretese (35).

41 Il risultato da conseguire è la parità di trattamento dei richiedenti rimborsi di IVA nell'ambito del regime dell'IVA. Ho operato un raffronto tra le vigenti disposizioni belghe in materia di rimborso dell'IVA e le disposizioni relative al normale, ma del tutto distinto, pagamento di interessi in materia di obbligazioni civili, unicamente allo scopo di verificare se l'applicazione di queste ultime metta i richiedenti non belgi in posizione sfavorevole. Non è tuttavia auspicabile che tali disposizioni in materia di obbligazioni civili, in quanto sistema autonomo e non discriminatorio, siano toccate. Il richiedente non belga non dovrebbe, in particolare, essere privato del diritto ad un interesse al tasso e alle condizioni prescritte dall'art. 91, n. 3, del codice, qualora, di fatto, abbia proceduto ad un costituzione in mora conformemente alle disposizioni in materia di obbligazioni civili se si tratta di un normale diritto di cui godono i creditori nel diritto belga. Oltre ai suoi normali diritti di legge, ma non tuttavia, naturalmente, in maniera tale da dar luogo a un duplice pagamento di interessi per un qualsiasi periodo, tale richiedente dovrebbe beneficiare del pagamento di interessi al tasso specificato a norma delle disposizioni in materia di IVA quali esposte al precedente paragrafo 39 a partire dal momento in cui tali interessi divengono esigibili.

D - Articolo 6 del Trattato

42 Il giudice nazionale ha altresì interpellato la Corte in ordine all'art. 6. Alla luce di quanto da me prospettato alla Corte relativamente all'applicabilità dell'art. 59 in casi come quello di specie (supra, paragrafi 24-41), non ritengo che vi sia spazio per una separata applicazione dell'art. 6. Ove la disparità di trattamento tra soggetti passivi residenti e non residenti nel caso in esame, contrariamente al parere da me in precedenza espresso, non costituisca una discriminazione dissimulata in base alla nazionalità ai fini dell'art. 59, non penso che una diversa conclusione possa valere ai fini dell'art. 6. Di conseguenza, ritengo che non sia necessario che la Corte risolva la terza questione proposta dal giudice nazionale esaminando l'art. 6.

VII - Conclusione

43 Alla luce di quanto precede, propongo che la Corte risolva le questioni proposte dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles nei seguenti termini:

«1) Le prime due questioni sollevate, conformemente alla motivazione alla base della sentenza della Corte 17 luglio 1997 nella causa C-190/95, ARO Lease, debbono essere risolte nel senso che una società di leasing stabilita nello Stato membro A non presta servizi a partire da un centro di attività stabile situato nello Stato membro B, se, in assenza di una sede o di altre risorse umane o materiali nello Stato membro B, la società si limita a concedere in leasing un certo numero di autoveicoli acquistati nello Stato membro B a clienti stabiliti in tale Stato e salda fatture di altri clienti residenti nello Stato membro A per operazioni di manutenzione effettuate a seguito dell'utilizzazione di autoveicoli concessi in leasing nello Stato membro B.

2) L'art. 59 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che soggetti passivi non residenti in Belgio ma che acquistino beni o ricevano servizi in Belgio al fine di fornire servizi transfrontalieri di leasing di autoveicoli a clienti stabiliti in Belgio, o che siano destinatari di servizi di autofficine belghe nell'ambito della prestazione di servizi a clienti stabiliti in Lussemburgo, e che presentino successivamente domande di rimborso dell'IVA relativa a tali beni o servizi conformemente

all'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, non possono, nell'ipotesi di un rimborso non effettuato entro il termine di sei mesi di cui all'art. 7, n. 4, della direttiva 79/1072, ricevere un tasso di interesse inferiore, o un tasso di interesse che decorra solo a far data dalla costituzione in mora, da parte di tali soggetti passivi, dello Stato belga, qualora, nel caso di rimborsi tardivi di analoghe eccedenze di IVA versate da soggetti passivi residenti in Belgio, tali soggetti passivi beneficino nel contempo di un tasso di interesse più elevato e di interessi che decorrono di diritto a partire dallo scadere del termine stabilito dalla legge per le domande di rimborso presentate da tali soggetti passivi residenti».

(1) - Sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95 (Racc. pag. I-4383).

(2) - Va rilevato che le informazioni riguardanti le disposizioni in materia di pagamento degli interessi di cui dispone la Corte sono state interamente ricavate dalle osservazioni scritte e orali presentate alla Corte.

(3) - 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»).

(4) - 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»).

(5) - Tuttavia, risulta, tra l'altro, dall'art. 8(1), n. 2, del regio decreto 20 dicembre 1969, n. 4, relativo ai rimborsi in materia di IVA (Belgisch Staatsblad del 31 dicembre 1969; in prosieguo: il «regio decreto n. 4»), a cui fa riferimento l'attrice nelle sue osservazioni scritte, e in particolare dal punto 2_ dello stesso, che le restituzioni che raggiungono un certo ammontare (apparentemente 25 000 FB per i soggetti passivi che presentano dichiarazioni trimestrali) non sono soggette alla regola dell'«anno civile più tre mesi».

(6) - Vi si dispone che tre copie di ogni domanda debbono pervenire all'ufficio centrale IVA per soggetti passivi stranieri entro cinque anni dalla data in cui il diritto è sorto e che deve trattarsi di importi superiori a 1 100 FB.

(7) - Il testo della disposizione fa riferimento all'interesse legale «esigibile di diritto» («is van rechtswege verschuldigd» nella versione olandese, «est exigible de plein droit» nella versione francese). Può tuttavia ragionevolmente ritenersi che l'interesse esigibile sia un interesse composto su base mensile. Di conseguenza, il tasso di interesse del 9,6% su dodici mesi (ossia 0,8% moltiplicato per 12) a cui ha fatto riferimento il difensore dell'attrice all'udienza potrebbe non riflettere pienamente il tasso effettivo applicabile ai soggetti passivi residenti in base al disposto dell'art. 91, n. 3, del codice poiché, se l'interesse è composto mensilmente, il tasso annuale ammonterebbe in realtà al 10,9% circa.

(8) - Nelle sue osservazioni, l'attrice ha fatto altresì riferimento all'art. 8(1), n. 3, terzo trattino, del regio decreto n. 4. Tale disposizione stabilisce, a quanto pare, che in caso di rimborsi relativi a domande che soddisfano i criteri di rimborso entro un trimestre o un mese ai sensi dell'art. 8(1), n. 2, punto 2_, del codice (v. supra, nota 5), i detti rimborsi devono essere effettuati entro tre o due mesi a decorrere, rispettivamente, dal trimestre o dal mese a cui le domande si riferiscono. Dato che l'obiettivo del regio decreto n. 4 è, tra l'altro, quello di dare applicazione all'art. 76 del codice, non vi è motivo di ritenere che il tasso di interesse dello 0,8% mensile applicabile a norma dell'art.

76, n. 1, del codice non si applicherebbe anche alle domande di cui all'art. 8(1), n. 2, del regio decreto n. 4.

(9) - La Corte è stata informata del fatto che, a decorrere dal 1^o settembre 1996, il tasso era stato abbassato al 7% del regio decreto del 4 agosto 1996 (*Belgisch Staatsblad* del 15 agosto 1996). All'udienza, il difensore del Regno del Belgio ha reso noto alla Corte che il tasso è sostanzialmente determinato in relazione all'andamento del mercato.

(10) - Secondo le osservazioni scritte del Regno del Belgio, la citazione («dagvaarding») è stata notificata il 27 giugno 1995, mentre la costituzione in mora («ingebrekestelling») ai fini delle norme in materia di pagamento di interessi moratori è stata effettuata il 26 agosto 1994. L'esatta determinazione definitiva delle relative date è, naturalmente, di competenza del giudice nazionale.

(11) - Il Regno del Belgio, nelle sue osservazioni scritte, fa riferimento alle somme di 142 176 BFR, per il primo semestre del 1994, e di 181 710 BFR per il periodo gennaio - maggio 1995.

(12) - Nelle sue osservazioni scritte, il Belgio asserisce che le domande pertinenti erano state presentate nel corso del periodo 18 giugno 1990 - 12 giugno 1995 (in prosieguo: il «periodo relativo al rimborso»). Dalle osservazioni scritte della LPL risulta espressamente (v., *infra*, paragrafo 19) che la sua domanda riguardante gli interessi si riferisce solo al periodo successivo alla scadenza del termine di sei mesi dalla presentazione di ciascuna domanda di rimborso.

(13) - L'attrice asserisce, nelle sue osservazioni scritte, che tra il 1989 e il 1993 essa ha concluso otto contratti a lungo termine con clienti belgi, in aggiunta ad altri due, rispettivamente, conclusi con una società olandese e una società svizzera, in forza dei quali tutti i veicoli concessi in leasing erano acquistati in Belgio.

(14) - Parzialmente citato al precedente paragrafo 3.

(15) - V. sentenza 14 dicembre 1995, causa C-16/95, Commissione/Spagna (*Racc. pag. I-4883*, punto 8).

(16) - V., al riguardo, il parere da me espresso nelle mie conclusioni nella citata causa Commissione/Spagna (paragrafo 14).

(17) - Art. 7, n. 4, citato integralmente al precedente paragrafo 4.

(18) - Sentenza 13 luglio 1993, causa C-330/91 (*Racc. pag. I-4017*).

(19) - L'attrice fa riferimento al riguardo, tra l'altro, alla sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, detta del «credito fiscale» (*Racc. pag. 273*).

(20) - All'udienza, il difensore del Regno del Belgio ha sottolineato che in taluni casi persino a soggetti passivi residenti in Belgio verrebbe negato il beneficio delle più favorevoli condizioni previste dall'art. 92, n. 3, del codice in materia di rimborsi dell'IVA. È stato addotto l'esempio di un fornaio che acquisti una nuova casa a fini lavorativi e privati e che poi la venda in perdita, mentre essa era ancora considerata nuova ai fini dell'IVA. A quanto pare, se in Belgio, in un caso del genere, dovesse verificarsi un ritardo nel rimborso della differenza tra l'IVA a monte e quella a valle, l'art. 92, n. 4, del codice disciplinerebbe ogni conseguente domanda di rimborso.

(21) - Nelle sue osservazioni scritte, il Regno del Belgio raffronta la situazione di un soggetto passivo residente e quella di un soggetto passivo non residente che abbiano entrambi presentato, il 20 aprile di un determinato anno, una domanda di rimborso riguardante il primo trimestre dell'anno stesso. Mentre il soggetto passivo non residente potrebbe, a suo dire, reclamare

interessi a far data dal 21 ottobre dello stesso anno, la somma dovuta al soggetto passivo residente, in forza degli artt. 76, n. 1, e 91, n. 3, del codice, potrebbe produrre interessi solo a decorrere dal 1^o aprile dell'anno successivo. All'udienza, il difensore della Lease Plan, replicando a tale argomento, ha fatto valere la sentenza «credito fiscale» e ha sostenuto che il semplice fatto che il soggetto passivo non residente benefici in maniera vantaggiosa delle disposizioni in taluni casi non giustifica la discriminazione da lui subita in altri casi, come quello oggetto della causa principale.

(22) - La Commissione precisa di aver avviato un procedimento per inadempimento ex art. 169 del Trattato con l'invio al Regno del Belgio, il 5 luglio 1995, di una lettera di diffida riguardante, tra l'altro, la differenza in materia di tassi di interesse in esame nel caso di specie.

(23) - Esiste attualmente un'abbondante giurisprudenza che tratta l'ambito di applicazione del divieto contenuto all'art. 6: v., ad esempio, sentenze 13 febbraio 1969, causa 14/68, Wilhelm e a. (Racc. pag. 1, punto 13); 13 febbraio 1985, causa 293/83, Gravier (Racc. pag. 593, punto 15); 20 ottobre 1993, cause riunite C-92/92 e C-326/92, Phil Collins e a. (Racc. pag. I-5145, punti 30-32), e 10 febbraio 1994, causa C-398/92, Mund e Fester (Racc. pag. I-467, punto 14).

(24) - V., ad esempio, sentenza 12 dicembre 1974, causa 36/74, Walrave e Koch (Racc. pag. 1405, punti 5 e 6).

(25) - E' chiaro che la LPL è sempre stata debitrice dell'IVA in Lussemburgo relativamente alle sue attività di leasing. Le circostanze del caso di specie sono pertanto diverse da quelle della causa C-302/93 (sentenza 26 ottobre 1996, Debouche, Racc. pag. I-4495), in cui un avvocato belga, esente da IVA in forza di una disposizione transitoria applicata dal Regno del Belgio sulla base dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, per prestazioni professionali da lui compiute in Belgio, cercava di ottenere un rimborso di IVA inclusa nel canone di leasing di un'autovettura di una società di leasing nei Paesi Bassi, da lui utilizzata esclusivamente per la sua attività professionale in Belgio.

(26) - V. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251, punto 14), e 6 marzo 1997, causa C-167/95 Linthorst, Pouwels e Scheres (Racc. pag. I-1195, punto 10).

(27) - La Corte ha costantemente dichiarato che situazioni interamente interne non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 59; v., ad esempio, sentenze 23 aprile 1991, causa C-41/90, Höfner e Elser (Racc. pag. I-1979, punto 37), e 17 giugno 1997, causa C-70/95, Sodemare e a. (Racc. pag. I-3395, punto 38).

(28) - Essa fa riferimento alle sentenze 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone (Racc. pag. 377, punto 16), e 2 febbraio 1989, causa 186/87, Cowan (Racc. pag. 195, punto 15).

(29) - Nella sentenza 26 aprile 1988, causa 352/85, Bond van Adverteerders e a. (Racc. pag. 2085, punto 16), la Corte ha dichiarato che, in ordine a servizi prestati da un gestore di reti di distribuzione via cavo stabilito in uno Stato membro ad emittenti stabilite in altri Stati membri, era «irrelevante che in generale dette emittenti non paghino i gestori di reti di distribuzione via cavo per la trasmissione» poiché «l'art. 60 del Trattato non prescrive che il servizio sia pagato da coloro che ne fruiscono».

(30) - V., per quanto riguarda l'imposta sui redditi, sentenza 8 maggio 1990, causa C-175/88, Biehl (Racc. pag. I-1779, punto 14), e, per quanto riguarda l'imposta sulle società, la citata sentenza Commerzbank (punto 15).

(31) - V., ad esempio, sentenza 17 luglio 1963, causa 13/63, Italia/Commissione (Racc. pag. 333, in particolare pag. 358).

(32) - V., ad esempio, sentenza 13 dicembre 1984, causa 106/83, Sermide (Racc. pag. 4209, punto 28).

(33) - V., supra, paragrafo 21 e nota 20.

(34) - A quanto pare il 20 gennaio dell'anno successivo qualora si applichi la regola dell'«anno civile più tre mesi» e, qualora le dichiarazioni siano effettuate trimestralmente, il ventesimo giorno del mese successivo alla fine del trimestre: v. l'art. 8(1), n. 3, secondo comma, del regio decreto n. 4.

(35) - Ricapitolando, se le dichiarazioni sono presentate trimestralmente, sembra che un'eccedenza di 25 000 BFR, se oggetto di una domanda in tal senso, debba essere rimborsata entro tre mesi a partire dal trimestre a cui essa si riferisce: v. l'art. 8(1), n. 2, e l'art. 8(1), n. 3, del regio decreto n. 4, trattati in precedenza alle note 5 e 8 e al paragrafo 36.