CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
YVES BOT
presentate il 13 settembre 2007 [1]

1. Il presente ricorso di inadempimento verte sulle disposizioni del diritto tedesco che determinano il luogo di esecuzione delle prestazioni di servizi fornite da un esecutore testamentario ai fini della loro tassazione a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Il diritto tedesco stabilisce che tali prestazioni sono effettuate nel luogo in cui l'esecutore testamentario esercita la sua attività.

2. La Commissione delle Comunità europee ritiene che dette prestazioni si debbano considerare fornite nel luogo di stabilimento del destinatario, conformemente alle disposizioni dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE [2], e che il destinatario delle prestazioni sia l'erede.

3. Con il ricorso in esame, la Commissione chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica federale di Germania è venuta meno ai suoi obblighi per avere omesso di determinare, conformemente alle suddette disposizioni, il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni fornite da un esecutore testamentario.

I — Ambito normativo

A — *Il diritto comunitario*

4. La sesta direttiva armonizza le condizioni di applicazione dell'IVA all'interno dell'Unione. Secondo l'art. 2, punto 1, di tale direttiva, l'IVA si applica alle prestazioni di servizi effettuate all'interno di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Direttiva 17 maggio 1977 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»).

5. Il luogo in cui viene fornita una prestazione di servizi è stabilito ai fini dell'IVA dall'art. 9 della detta direttiva. Tale disposizione ha lo scopo di evitare sia i conflitti di competenza fra Stati membri che potrebbero condurre a una doppia imposizione sia l'assenza di tassazione.

6. L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva enuncia una regola generale secondo cui il luogo di una prestazione di servizi è quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale. Infatti, ai sensi di tale disposizione, «[s]i considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

7. L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva prevede anche altri criteri di collegamento. Tali criteri possono essere raggruppati in due categorie.

8. La prima categoria corrisponde a prestazioni che possono essere localizzate materialmente. Si tratta di quelle che si collegano a un immobile, di prestazioni di trasporto, di attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche e di altro tipo e, infine, della locazione di beni mobili materiali. Tali prestazioni sono localizzate, rispettivamente, nel luogo in cui si trova l'immobile, nel luogo in cui viene effettuato il trasporto, nel luogo in cui vengono eseguite le attività e nel luogo in cui viene utilizzato il bene mobile materiale dato in locazione.

9. Per la seconda categoria di prestazioni si utilizza quale criterio di localizzazione il paese del destinatario. Infatti, secondo il settimo 'considerando' della sesta direttiva, anche se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci.

10. Tali prestazioni sono menzionate all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. Tra le prestazioni indicate figurano, ad esempio, le cessioni o le concessioni di diritti di proprietà intellettuale, le prestazioni pubblicitarie, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, nonché la messa a disposizione di personale.

11. Al terzo trattino sono menzionate anche le prestazioni fornite da avvocati ed altre

prestazioni analoghe. L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva dispone infatti:

«Tuttavia:

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

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

(...)».

12. Infine, l'art. 9, n. 3, della sesta direttiva recita:

«Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), e le locazioni di beni mobili materiali, considerare:

a) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese a norma del presente articolo come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità;

b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese».

B — *Il diritto nazionale*

13. L'art. 3 bis della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG») è formulato come segue:

«1) Una prestazione di servizi è effettuata nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività, fatti salvi gli artt. 3 ter e 3 septies (...)

(...)

3) Se il destinatario di una delle altre prestazioni menzionate al paragrafo 4 è un'impresa, la prestazione, in deroga al paragrafo 1, si considera fornita nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività (...)

4) Ai sensi del paragrafo 3, si intendono per "altre prestazioni":

(...)

3. le altre prestazioni fornite nell'ambito delle attività di avvocato, (...), consulente fiscale (...) e in particolare la fornitura di consulenze giuridiche, economiche e tecniche;

(...)».

14. La sezione 33 degli orientamenti relativi all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuer-Richtlinien) dispone che l'art. 3 bis, n. 1, dell'UStG si applica alle prestazioni degli esecutori testamentari.

15. Conformemente a tali disposizioni e all'interpretazione datane dal Bundesfinanzhof (Germania), le prestazioni di un esecutore testamentario, anche quando sono fornite da un avvocato, da un consulente fiscale o da un revisore contabile, si considerano effettuate nel luogo in cui tale esecutore testamentario esercita le sue attività.

II — Procedimento e conclusioni delle parti

16. La Commissione ritiene che il luogo di esecuzione delle prestazioni di servizi fornite

in qualità di esecutore testamentario a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso dalla Germania debba essere fissato conformemente alle disposizioni dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva. Essa ne informava le autorità tedesche con una lettera di diffida del 19 aprile 2005.

17. La Repubblica federale di Germania, con lettera del 23 giugno 2005, contestava tale valutazione in quanto le prestazioni di servizi di un esecutore testamentario non sono equiparabili a quelle di un avvocato né alle altre prestazioni menzionate all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.

18. La Commissione ribadiva il suo giudizio relativo alla non conformità della normativa tedesca con il diritto comunitario in un parere motivato del 19 dicembre 2005.

19. La Repubblica federale di Germania confermava la sua posizione con lettera del 2 marzo 2006.

20. La Commissione ha proposto il presente ricorso con atto introduttivo pervenuto alla Cancelleria il 27 settembre 2006. La Repubblica federale di Germania ha esposto i suoi argomenti a difesa in una memoria registrata nella Cancelleria il 20 novembre 2006. La Commissione ha depositato una replica e la Repubblica federale di Germania una controreplica.

21. Le parti non hanno chiesto che si tenesse udienza. Anche la Corte ha ritenuto che non fosse necessaria una trattazione orale.

22. La Commissione chiede alla Corte di constatare che la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, per non avere determinato conformemente a tali disposizioni il luogo delle prestazioni di servizi di un esecutore testamentario quando le prestazioni di servizi vengono rese a destinatari stabiliti al di fuori della Comunità oppure a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore.

23. Essa chiede inoltre che la convenuta sia condannata alle spese.

24. La Repubblica federale di Germania chiede che tali domande vengano respinte e che la Commissione sia condannata alle spese.

III — Argomenti delle parti

25. La Commissione sostiene che la tesi tedesca è infondata e che il luogo di esecuzione delle prestazioni di un esecutore testamentario dev'essere fissato conformemente alle disposizioni dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva per i seguenti motivi.

26. Conformemente alla giurisprudenza, per stabilire se un'attività rientri nel campo di applicazione di tali disposizioni, si dovrebbero prendere in considerazione non le professioni ivi menzionate, bensì le prestazioni effettuate abitualmente nel loro ambito.

27. Un esecutore testamentario avrebbe la funzione di eseguire le volontà espresse dal defunto. Tale compito sarebbe quindi equiparabile alla difesa degli interessi di un mandante. L'esecutore testamentario amministrerebbe la situazione giuridica di altri e la sua attività presenterebbe anche un carattere economico. Tale attività richiederebbe quindi conoscenze specifiche in materia di diritto delle successioni e sarebbe esercitata principalmente da avvocati specializzati in tale materia.

28. Le prestazioni di esecutore testamentario potrebbero anche essere collegate alle «altre prestazioni analoghe» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva. Sarebbe quindi sufficiente che l'attività di esecutore testamentario persegua lo stesso scopo di una delle attività espressamente menzionate in tale disposizione. Le attività di un avvocato e di un esecutore testamentario avrebbero in comune il fatto di garantire la rappresentanza degli interessi di qualcuno. In entrambi i casi, il contenuto di tali attività sarebbe determinato da altri.

29. La Commissione fa valere inoltre l'orientamento espresso all'unanimità dal comitato consultivo dell'IVA, secondo cui il luogo delle prestazioni effettuate da un ricercatore successorio dev'essere stabilito conformemente all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva. Tale orientamento, anche se non è vincolante, andrebbe preso in considerazione in quanto indicherebbe la volontà del legislatore. Le considerazioni che hanno condotto a tale posizione per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di un ricercatore successorio varrebbero a fortiori per quello delle prestazioni di un esecutore testamentario.

30. La Commissione fa valere inoltre che la sua tesi è confermata dall'economia e dallo scopo dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva. Tale disposizione avrebbe lo scopo di collocare il luogo di imposizione della prestazione di servizi nel luogo in cui tale prestazione viene effettivamente realizzata. Le prestazioni di un esecutore testamentario sarebbero effettuate nel luogo in cui si trova l'erede, in quanto tale prestatore avrebbe il

compito di fare in modo che l'eredità pervenga all'erede stesso.

31. Infine, la Commissione spiega che le difficoltà pratiche che l'applicazione della sua tesi potrebbe sollevare, qualora il defunto avesse più eredi domiciliati in paesi diversi, non costituiscono un argomento pertinente e non sono inferiori nel caso dell'attività di ricercatore successorio.

32. La Repubblica federale di Germania contesta quest'analisi per i motivi seguenti.

33. Secondo tale Stato membro, l'attività di esecutore testamentario può essere esercitata da un parente, un erede, il coniuge, oppure da un avvocato, un'associazione, una persona giuridica quale una società fiduciaria o una banca. L'esecutore testamentario può essere designato per testamento o mediante contratto successorio. Egli ha il compito di dare attuazione alle volontà del defunto.

34. La designazione di un esecutore testamentario può rispondere a vari obiettivi. Essa può avere lo scopo di tutelare eredi poco esperti o del tutto inesperti, di preservare il patrimonio di minori fino a che raggiungano la maggiore età, di prevenire controversie tra eredi o adempiere oneri e legati.

35. L'esecutore testamentario può quindi svolgere due tipi di compiti, la liquidazione del patrimonio conformemente alle disposizioni testamentarie del defunto, per cui il suo compito finisce una volta terminata la liquidazione, o la gestione del patrimonio successorio per un certo periodo di tempo, ad esempio fino a che l'erede raggiunga la maggiore età.

36. La Repubblica federale di Germania deduce da tale descrizione che le attività effettuate da un esecutore testamentario non costituiscono prestazioni di avvocato né altre prestazioni analoghe, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.

IV — Valutazione

37. Non sono convinto della fondatezza del ricorso di inadempimento esperito dalla Commissione.

38. È vero che, come spiega tale istituzione, le disposizioni dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non devono essere lette come un'eccezione alla regola generale che sarebbe contenuta all'art. 9, n. 1, di tale direttiva e quindi essere interpretate restrittivamente. È giurisprudenza consolidata che l'art. 9, n. 2,

della detta direttiva contiene criteri di collegamento specifici, per cui il luogo di collegamento fiscale di un'attività economica dev'essere determinato conformemente a tale disposizione e non secondo la regola generale enunciata all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva se tale attività rientra nell'ambito di applicazione di uno di tali criteri [3].

39. Inoltre, è altresì pacifico che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non riguarda le professioni in quanto tali, bensì le prestazioni principalmente e abitualmente fornite negli Stati membri nell'ambito di tali professioni [4].

40. La questione che si pone nel caso di specie è quindi se le prestazioni effettuate da un esecutore testamentario rientrino nell'ambito di applicazione del criterio di collegamento specifico enunciato all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva, come sostiene la Commissione.

41. Tale disposizione, lo ricordo, prevede quale luogo di collegamento fiscale per le prestazioni ivi elencate il luogo in cui il destinatario ha il suo domicilio o la sua residenza abituale quando tali prestazioni sono state rese, da un lato, a un destinatario non soggetto passivo stabilito fuori della Comunità e, dall'altro, a un destinatario soggetto passivo stabilito nella Comunità ma fuori del paese del prestatore.

42. Secondo la tesi sostenuta dalla Commissione, i destinatari delle prestazioni fornite da un esecutore testamentario sarebbero l'erede o gli eredi del defunto. Ritengo che questa tesi non possa essere accolta per i seguenti motivi.

43. La nozione di «destinatario», di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva presuppone, a mio parere, l'esistenza di un rapporto giuridico tra il destinatario e il prestatore del servizio.

44. Tale presupposto deriva anzitutto dalla natura stessa dell'IVA, che costituisce, lo ricordo, un'imposta al consumo. L'acquisto di un bene o di un servizio costituisce il fatto generatore di tale imposta e la rende esigibile in capo all'acquirente del bene o del servizio, sia quando l'acquirente effettua tale acquisto nell'esercizio della sua attività economica, in quanto soggetto passivo, che quando lo effettua per soddisfare esigenze proprie, in quanto consumatore finale.

3 — Sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Racc. pag. I-1195, punti 10 e 11 e giurisprudenza ivi citata).

4 — Sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, von Hoffmann (Racc. pag. I-4857, punto 17).

45. Pertanto, nel sistema dell'IVA, tale imposta si applica in tutte le fasi del processo di produzione o di distribuzione di un bene o di un servizio ed è dovuta, in ciascuna fase di tale processo, ogni qualvolta esista tra due parti distinte un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni [5].

46. La condizione dell'esistenza di un rapporto giuridico tra il destinatario e il prestatore di servizi deriva inoltre, a mio parere, dal sistema previsto all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. In base a tale sistema, è l'oggetto del contratto concluso con il prestatore che consente di stabilire se la prestazione prevista corrisponda a una di quelle elencate dalla menzionata disposizione. Ritengo quindi che il destinatario, ai sensi di tale disposizione, sia necessariamente quello che è parte del contratto stipulato con il prestatore.

47. Orbene, se si esaminano i rapporti che uniscono l'erede o gli eredi del defunto all'esecutore testamentario, è giocoforza constatare che essi non hanno concluso alcun accordo. L'esecutore testamentario si è impegnato ad attuare le volontà espresse dal de cuius e le prestazioni che egli deve effettuare nonché il loro prezzo sono state determinate dallo stesso de cuius. L'unica decisione che spetta all'erede, nel momento in cui il mandante decede e le prestazioni dell'esecutore testamentario divengono esigibili, è accettare o meno la successione del defunto. Tuttavia, tale manifestazione di volontà non fa dell'erede il destinatario delle prestazioni fornite dall'esecutore testamentario, in quanto non ne determina né il contenuto né il prezzo.

48. Rilevo, a tale proposito, che la Commissione, nel suo argomento diretto a dimostrare che le prestazioni di un esecutore testamentario sono analoghe a quelle di un avvocato, afferma che anche tale esecutore difende gli interessi di un mandante. Essa ammette tuttavia nelle sue memorie che il compito dell'esecutore testamentario è quello di difendere prioritariamente gli interessi del de cuius.

49. Mi sembra quindi che la posizione dell'erede rispetto all'esecutore testamentario sia diversa da quella in cui l'erede stesso si trova rispetto a un prestatore di ricerche successorie, cui la Commissione fa riferimento nelle sue memorie. Nei confronti di tale prestatore di servizi l'erede appare effettivamente come un destinatario. Infatti l'erede, allorché viene informato dal ricercatore successorio di avere diritti di successione, viene invitato da tale prestatore a stipulare con lui un accordo che determini l'importo della retribuzione in cambio della quale il prestatore gli farà conoscere con precisione il contenuto di tali diritti e le modalità con cui riceverli. In questo caso esiste effettivamente un contratto tra l'erede e tale prestatore di servizi.

5 — Sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, FCE Bank (Racc. pag. I-2803, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

50. Di conseguenza, il fatto che il comitato consultivo dell'IVA abbia ritenuto, in un orientamento, che il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi di un ricercatore successorio debba essere determinato conformemente all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non è tale da dimostrare la fondatezza della tesi sostenuta dalla Commissione per quanto riguarda l'esecutore testamentario.

51. Inoltre, a differenza della Commissione, non sono convinto che collocare il luogo delle prestazioni di un esecutore testamentario nel paese terzo in cui si trova l'erede che, per ipotesi, non può che essere un consumatore finale, porterebbe a situare tali prestazioni nel luogo dell'effettiva utilizzazione o dell'effettivo impiego delle prestazioni fornite.

52. È vero che l'erede appare effettivamente come il beneficiario delle prestazioni fornite dall'esecutore testamentario, dato che, come ha ricordato la Repubblica federale di Germania, il mandato di quest'ultimo consiste nel trasmettere all'erede i diritti spettantigli sul patrimonio del defunto. L'erede sopporta anche il prezzo di tali prestazioni, in quanto, salvo supporre che il de cuius abbia scelto di pagare quand'era in vita il prezzo delle prestazioni dell'esecutore testamentario, tale spesa va dedotta dall'attivo successorio. Tuttavia, questi elementi non sono sufficienti, a mio parere, per concludere che, quando l'erede ha il domicilio o la residenza abituale in un paese terzo, le prestazioni dell'esecutore testamentario sono effettivamente utilizzate o impiegate al di fuori della Comunità.

53. Infatti, in tale rapporto triangolare che lo lega al de cuius e all'esecutore testamentario, l'erede ha un ruolo passivo salvo disposizioni specifiche del de cuius. In generale, non è l'erede che ha deciso di rivolgersi a tale prestatore di servizi e ne ha definito il compito. Egli si limita a ricevere i diritti che gli spettano, conformemente al mandato precisato dal de cuius, senza neanche avere necessariamente rapporti con l'esecutore testamentario. Ritengo pertanto che tale situazione non sia equiparabile, ad esempio, a quella di un consumatore finale domiciliato al di fuori della Comunità che affidi la difesa dei propri interessi a un avvocato stabilito in uno Stato membro affinché lo rappresenti dinanzi a un giudice di un paese terzo.

54. In altre parole, può esistere utilizzazione effettiva o impiego effettivo di una prestazione, a mio avviso, solo da parte di una persona che abbia deciso di avvalersi delle prestazioni di un soggetto passivo e possa fare ricorso a tali prestazioni nell'esercizio della sua attività professionale, in particolare nella produzione di beni, come il legislatore comunitario ha previsto al settimo 'considerando' della sesta direttiva [6].

6 — Per lo stesso motivo non credo neanche che il de cuius possa essere considerato il destinatario delle prestazioni dell'esecutore testamentario, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, dato che le prestazioni vengono effettuate solo dopo il suo decesso.

55. Infine, la Commissione non dimostra perché il collegamento delle prestazioni di un esecutore testamentario al luogo di stabilimento di tale prestatore, conformemente all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, contrasterebbe con gli obiettivi di tale disposizione.

56. Come ho detto, l'art. 9 di detta direttiva è inteso, segnatamente, a evitare l'assenza di imposizione. Collocare le prestazioni fornite da un esecutore testamentario nel luogo in cui il prestatore esercita le sue attività, come prevede la normativa tedesca di cui trattasi, conduce a tassare in Germania le prestazioni fornite da avvocati stabiliti in detto Stato membro che esercitano tali attività, a prescindere dal luogo in cui risiedono gli eredi. La tesi sostenuta dalla Commissione porta invece a esentare dall'imposta le prestazioni di un esecutore testamentario allorché l'erede del defunto è domiciliato in un paese terzo.

57. Alla luce di tutte queste considerazioni, ritengo che la Commissione non abbia dimostrato che la Repubblica federale di Germania non ha adempiuto gli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, in quanto non ha determinato il luogo delle prestazioni di servizi di un esecutore testamentario conformemente a tali disposizioni quando le prestazioni di servizi vengono rese a destinatari stabiliti al di fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore.

58. Conformemente alle disposizioni dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, se la Corte condivide le mie conclusioni, la Commissione dovrà sopportare le spese.

V — Conclusione

59. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di dichiarare infondato il presente ricorso di inadempimento e di condannare la Commissione delle Comunità europee alle spese.