SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
16 settembre 1997 *

Nel procedimento C-145/96,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzgericht del Land Renania-Palatinato, Neustadt an der Weinstrasse (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Bernd von Hoffmann

e

Finanzamt Trier,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, C. N. Kakouris (relatore), G. Hirsch, H. Ragnemalm e R. Schintgen, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il signor Bernd von Hoffmann, dall'avv. Theo Bomm, del foro di Treviri;

— per il Finanzamt Trier, dal signor Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor e capo del Finanzamt Trier, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dal signor Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e dalla signora Sabine Maass, Regierungsrätin presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jörn Sack, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor von Hoffmann, rappresentato dall'avv. Theo Bomm, del Finanzamt Trier, rappresentato dal signor Werner Widmann, leitender Ministerialrat presso il ministero delle Finanze del Land Renania-Palatinato, in qualità di agente, del governo tedesco, rappresentato dal signor Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente, e dal signor Nicholas Paines, barrister, e della Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente, all'udienza del 25 febbraio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 aprile 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 15 marzo 1996, pervenuta in cancelleria il 3 maggio successivo, il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato, Neustadt an der Weinstrasse, ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Detta questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il signor von Hoffmann e il Finanzamt Trier (Ufficio delle imposte di Treviri) circa il versamento dell'imposta sulla cifra d'affari per prestazioni d'arbitrato effettuate in Francia.

3 L'art. 9, n. 1, della direttiva stabilisce la seguente regola generale:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (...)».

4 L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, dispone inoltre:

«il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori dalla 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 servizio o, in mancanza di tale sede o di tale centro di 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».

5 In Germania l'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») contiene l'art. 3a, il cui n. 1 è redatto in modo analogo a quello dell'art. 9, n. 1, della direttiva.

6 Secondo il combinato disposto dei nn. 3 e 4, punto 3, di detto art. 3a, nella versione vigente al momento dei fatti, le prestazioni risultanti dalle attività degli avvocati, dei consulenti in materia di brevetti, dei consulenti fiscali, dei revisori dei conti, dei periti, degli ingegneri e dei membri di un consiglio di vigilanza, nonché le consulenze giuridiche, economiche e tecniche fornite da altri dirigenti di società si considerano svolte, in deroga al n. 1, nel luogo in cui il destinatario svolge la propria attività, allorché quest'ultimo è un imprenditore. Se una delle prestazioni summenzionate è svolta a vantaggio dello stabilimento permanente di un'impresa, si ritiene costituisca luogo dell'esecuzione della prestazione la sede di detto stabilimento. Inoltre, secondo il n. 2, punto 3, lett. a), dell'UStG, il luogo di esecuzione delle

prestazioni scientifiche o similari è quello nel quale l'imprenditore svolge esclusivamente o essenzialmente la sua attività.

7 Emerge dal fascicolo che, nel corso degli anni 1987, 1988 e 1989, il signor von Hoffmann, professore di diritto civile all'università di Treviri (Germania), ha svolto attività d'arbitrato presso la camera di commercio internazionale che ha sede in Parigi. Il signor von Hoffmann era membro di un tribunale arbitrale internazionale, che risolve le controversie tra imprese pronunciando lodi arbitrali o promuove una transazione tra le parti nell'ambito di un accordo extragiudiziale. Il tribunale si compone di tre arbitri e si riunisce quando c'è una causa da esaminare. La camera di commercio internazionale stabilisce l'importo degli onorari e la loro ripartizione tra i membri del tribunale arbitrale. Gli arbitri sono remunerati per il tramite della camera di commercio internazionale.

8 Il Finanzamt Trier, convenuto nella causa principale, ha applicato l'imposta sulla cifra d'affari tedesca agli onorari riscossi dal signor von Hoffmann durante gli anni su cui verte la lite. I reclami presentati dal signor von Hoffmann avverso detta imposizione sono stati respinti, in quanto infondati, con decisione del 19 luglio 1994.

9 Il signor von Hoffmann ha allora impugnato detta decisione dinanzi al Finanzgericht del Land Renania-Palatinato.

10 Dinanzi a questo giudice le parti nella causa principale controvertono sul punto se i redditi che il signor von Hoffmann ha ricavato dalle sue attività di arbitro debbano essere assoggettati all'imposta sulla cifra d'affari in Germania.

11 L'interessato ritiene che tali redditi non siano imponibili in virtù dell'art. 3a, n. 1, dell'UStG, giacché le prestazioni da cui derivano sarebbero prestazioni scientifiche, o perlomeno prestazioni analoghe a prestazioni scientifiche, e sarebbero disciplinate in quanto tali dall'art. 3a, n. 2, punto 3, lett. a), dell'UStG.

12 Il Finanzamt Trier contesta detta qualificazione, sostenendo che il signor von Hoffmann ha la qualità di imprenditore e che pertanto le prestazioni contestate devono ritenersi effettuate in Germania, conformemente alla regola fissata dall'art. 3a, n. 1, dell'UStG.

13 Il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato constata anzitutto che le prestazioni fornite dal signor von Hoffmann non costituiscono prestazioni scientifiche né «prestazioni analoghe» ai sensi dell'art. 3a, n. 2, punto 3, lett. a). Osserva poi che l'attività di un arbitro non è nemmeno un'attività di perito, di avvocato o di consulente giuridico ai sensi dell'art. 3a, n. 4, punto 3, dell'UStG. Ritiene però che un'interpretazione diversa potrebbe scaturire dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva, specie per il fatto che detta disposizione menziona pure «altre prestazioni analoghe».

14 Considerando quindi che un'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva è necessaria per risolvere la controversia di cui è investito, il Finanzgericht del Land Renania-Palatinato ha deciso di sospendere il procedimento per sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il capo VI, art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva IVA (terzo gruppo di casi: "prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni") debba essere interpretato nel senso che nel suo ambito di applicazione rientrano anche le prestazioni fornite da un arbitro».

15 Per risolvere la questione, si deve osservare anzitutto che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva non riguarda professioni, come quelle di avvocato, di consulente, di perito contabile o di ingegnere, ma prestazioni. Il legislatore comunitario si richiama alle professioni elencate in questa disposizione come punto di riferimento per definire le categorie di prestazioni che vi sono contemplate.

16 Di conseguenza, occorre anzitutto accertare se le prestazioni di un arbitro rientrino nelle prestazioni principalmente e abitualmente fornite nell'ambito delle professioni elencate dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva (sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Racc. pag. I-1195, punti 18, 22 e 25).

17 Con riferimento, più in particolare, alla nozione comunitaria di avvocato, si deve constatare che la relativa professione, vista la gamma di prestazioni principalmente e abitualmente fornite nel suo ambito negli Stati membri, non comprende le prestazioni di arbitrato. Infatti, se è vero che gli arbitri sono sovente designati fra gli avvocati, a motivo delle loro conoscenze giuridiche, ciò non toglie che i servizi prestati da un avvocato hanno principalmente e abitualmente come oggetto la rappresentanza e la difesa degli interessi di una persona, mentre le prestazioni di un arbitro hanno principalmente e abitualmente come oggetto la composizione di una controversia tra due o più parti, anche se in maniera equitativa.

18 Per ragioni analoghe, le prestazioni di un arbitro non possono corrispondere a quelle di un consulente né a quelle di un ingegnere né a quelle di un ufficio studi né a quelle di un perito contabile. Infatti nessuna delle prestazioni principalmente e

abitualmente fornite nell'ambito di ciascuna di dette professioni ha come oggetto la composizione di una controversia fra due o più parti.

19 Resta da vedere se le prestazioni di un arbitro rientrino nelle «altre prestazioni analoghe» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva.

20 Emerge dalla sentenza Linthorst, Pouwels en Scheres, già ricordata, punti 19 e 22, che il termine «altre prestazioni analoghe» non si riferisce ad alcuni elementi comuni delle attività eterogenee ricordate nell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, bensì a prestazioni analoghe rispetto a ciascuna di dette attività, separatamente considerata.

21 Una prestazione deve ritenersi analoga a una delle attività menzionate in detto articolo allorché entrambe perseguono la stessa finalità.

22 Quanto alle prestazioni di un avvocato, si deve osservare che, se si confronta il negoziato per giungere a una transazione della lite, che costituisce la prestazione di un avvocato più affine a quella di un arbitro, e la composizione di una controversia ad opera di un arbitro, emerge che le due diverse prestazioni non rispondono alla stessa finalità. Infatti, mentre la ricerca di una transazione ad opera di un avvocato che partecipa a un negoziato si fonda normalmente su elementi di opportunità e di conciliazione degli interessi, la composizione di una controversia ad opera di un arbitro si fonda su considerazioni di giustizia o di equità.

23 Così stando le cose, le prestazioni di un avvocato e quelle di un arbitro non possono considerarsi analoghe.

24 Quanto alle prestazioni di un consulente, di un ingegnere, di un ufficio studi o di un perito contabile, nessuna persegue la finalità descritta in precedenza, che è quella della prestazione di un arbitro.

25 Di conseguenza le prestazioni di ciascuna di dette professioni e quelle di un arbitro non possono considerarsi analoghe.

26 Viste le considerazioni che precedono nel loro insieme, si deve risolvere la questione dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva va interpretato nel senso che non riguarda le prestazioni di un membro di un tribunale arbitrale.

Sulle spese

27 Le spese sostenute dai governo tedesco e del Regno Unito, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Finanzgericht del Land Renania-Palatinato, Neustadt an der Weinstrasse, con ordinanza 15 marzo 1996, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che non contempla le prestazioni di un membro di un tribunale arbitrale.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 settembre 1997.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G. F. Mancini