CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE NIAL FENNELLY

presentate il 13 gennaio 2000 [1]

1. Il presente ricorso per inadempimento riguarda la disciplina delle transazioni transfrontaliere in base al sistema comunitario dell'IVA. La Repubblica francese rifiuta di rimborsare, ai sensi dell'ottava direttiva IVA [2], l'IVA francese pagata da imprese tedesche, titolari di contratti di gestione di rifiuti, per servizi loro forniti a monte da subappaltatori aventi sede in Francia. L'ottava direttiva prevede, ove applicabile, il rimborso dell'IVA pagata da un soggetto passivo in un altro Stato membro in luogo della deduzione a monte di questo importo. La soluzione del problema dipende dall'interpretazione delle regole di territorialità della tassa sulle prestazioni di servizi contenute all'art. 9 della sesta direttiva IVA [3].

I — Il contesto normativo e fattuale.

2. Il secondo 'considerando' dell'ottava direttiva indica che questa è diretta «(...) ad evitare che un soggetto passivo residente all'interno di uno Stato membro sia gravato in via definitiva dell'imposta che gli è stata fatturata in un altro Stato membro per cessioni di beni o prestazioni di servizi o che è stata versata per importazioni in questo altro Stato membro, e si trovi così assoggettato ad una doppia imposizione». Gli artt. 1 e 2 dell'ottava direttiva stabiliscono due condizioni che devono essere rispettate affinché sorga un diritto al rimborso. In primo luogo, il richiedente deve essere stabilito nel territorio di un altro Stato membro e non deve avere la sede delle sue attività economiche, o un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni, nello Stato membro nel quale il rimborso è richiesto e, in secondo luogo, non deve, nel periodo considerato, avere «effettuato alcuna (...) prestazione di servizi che si consideri localizzata in tale paese». Il diritto al rimborso si estende all'IVA «applicata a servizi che gli sono resi (...) all'interno del paese (nel quale il rimborso è richiesto) da altri soggetti passivi (...) nella misura in cui questi (...) servizi sono impiegati (ai fini delle sue attività economiche nello Stato membro di stabilimento)». Per determinare se tale

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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 sula valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331 del 27/12/1979, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»).

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»).

richiedente possa essere *considerato* come prestatore di servizi nello Stato membro in questione, è necessario esaminare le norme di localizzazione delle operazioni stabilite dalla sesta direttiva.

3. L'art. 9 della sesta direttiva riguarda il luogo della prestazione di servizi. Il n. 1 di tale articolo enuncia una norma generale in forza della quale:

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

Tuttavia, l'art. 9, n. 2, detta norme specifiche per talune categorie di servizi. L'art. 9, n. 2, lett. c), elenca un certo numero di categorie generali di servizi che si ritengono prestate nel luogo «(...) in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite». La categoria rilevante nel presente caso è quella prevista dal quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), che riguarda «lavori relativi a beni mobili materiali».

4. Questa disposizione è stata trasposta nel diritto francese dall'art. 259-A-4 del Code général des impôts (Codice generale delle imposte, in proseguo: il «CGI»), in forza del quale il luogo di prestazione di servizi materialmente eseguiti in Francia, compresi «i lavori e perizie riguardanti beni mobili materiali», si ritiene localizzato in Francia. É pacifico che questa disposizione trasponga correttamente l'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, nel diritto francese. Tuttavia, la presente controversia nasce da una circolare amministrativa (in prosieguo: la «circolare») adottata nel 1992 dal Servizio di legislazione fiscale dell'amministrazione tributaria francese ed indirizzata a tutti i servizi amministrativi nazionali incaricati dell'applicazione dell'IVA. Per quanto concerne i contratti di trattamento dei rifiuti, la circolare informa le autorità competenti che, in virtù dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva e dell'art. 259-A-4 del CGI, devono essere soggette all'IVA francese non solo le operazioni di smaltimento dei rifiuti effettuate in Francia, ma anche il servizio reso dall'impresa ai suoi clienti, purché quest'impresa fatturi loro l'ammontare complessivo del servizio stipulato per contratto, il cui elemento essenziale è rappresentato dal prezzo pagato all'operatore stabilito in Francia che ha materialmente eseguito i lavori per essa. Il fatto che l'impresa principale non effettui alcuna delle operazioni materiali di smaltimento ma le affidi ad un'altra impresa non ha rilevanza. Questa circolare ha come effetto di negare il diritto al rimborso alle imprese principali stabilite in un altro Stato membro.

5. Il quadro fattuale della causa in oggetto si incentra sul rifiuto delle autorità francesi di rimborsare l'IVA francese ad un certo

numero di soggetti passivi tedeschi. Queste imprese tedesche avevano concluso alcuni contratti riguardanti la raccolta, lo smistamento, lo stoccaggio e lo smaltimento di rifiuti con enti locali, imprese industriali, organismi pubblici o privati. Esse avevano subappaltato parte di questi lavori ad imprese specializzate nello smaltimento di rifiuti. Essendo queste ultime stabilite in Francia, esse hanno applicato l'IVA francese ai loro servizi. Le imprese tedesche hanno fatturato l'IVA tedesca ai loro clienti sulla totalità dell'importo. Non potendo detrarre l'IVA francese in Germania, esse ne hanno domandato il rimborso alle autorità francesi che l'hanno loro rifiutato.

6. Le imprese principali in questione hanno denunziato alla Commissione il rifiuto del rimborso. La Commissione, con lettera 23 ottobre 1992, ha informato la Repubblica francese della denuncia e ha richiesto spiegazioni sul fondamento giuridico del rifiuto in questione. Le autorità francesi, in una riunione del 17 novembre 1992 e in una nota alla Commissione del 7 gennaio 1993, hanno sostenuto che fosse applicabile la regola di territorialità dell'imposta ai sensi dell'art. 259-A-4 del CGI e dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva. A loro giudizio, la caratteristica essenziale di un contratto di trattamento di rifiuti come quello di cui si discute, indipendentemente dal fatto che una parte del lavoro venga subappaltata, è lo smaltimento o il trattamento dei rifiuti. Il semplice fatto che questo lavoro sia eseguito in Francia da parte di soggetti passivi ivi stabiliti è irrilevante, perché il contratto dovrebbe essere considerato nel suo complesso come un tutt'uno ed il lavoro effettuato in Francia dovrebbe essere considerato come ivi effettuato dalle imprese principali. Correttamente, pertanto, le imprese sono state assoggettate all'IVA in Francia e non è stato loro concesso il rimborso ai sensi dell'ottava direttiva.

II — La procedura precontenziosa

7. In data 8 giugno 1993, la Commissione ha inviato alla Repubblica francese una lettera di messa in mora, respingendo le motivazioni delle autorità francesi ed affermando che il contratto principale di smaltimento dei rifiuti doveva essere considerato come autonomo rispetto al subappalto.

8. La Repubblica francese, con lettera 6 agosto 1993, ha mantenuto la sua posizione. Le imprese principali in questione potevano, comunque, farsi registrare per l'IVA in Francia e far valere così, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, il diritto alla deduzione dell'IVA francese inclusa nelle fatture ricevute dai subappaltatori.

9. In data 10 aprile 1996, la Commissione ha adottato un parere motivato che contestava in particolare il punto di vista delle autorità francesi, secondo il quale i contratti principali ed i contratti di subappalto potevano essere assimilati allo scopo di considerare l'impresa principale come

responsabile dei lavori di trattamento effettuati in Francia dai subappaltatori.

10. La Francia non si è conformata al parere motivato, ma, il 12 giugno 1996, ha inviato alla Commissione un nuovo memorandum nel quale ha insistito, in particolare, sulla necessità di considerare i contratti di trattamento dei rifiuti come un tutt'uno, in particolare con riguardo al fatto che le autorità locali e gli altri clienti che concludono questi contratti pagano un prezzo unico per quello che considerano come un servizio unico di smaltimento dei loro rifiuti.

11. Il 16 settembre 1997 la Commissione ha proposto il presente ricorso ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), nel quale chiede che la Corte voglia:

a) dichiarare che la Repubblica francese, avendo rifiutato il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti in Francia, nel caso in cui tali soggetti abbiano subappaltato parte dei loro lavori a soggetti passivi stabiliti in Francia, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'ottava direttiva, in particolare dell'art. 2;

b) condannare la Repubblica francese alle spese.

IV — Analisi

A — *Sulla ricevibilità*

i) L'eccezione di parziale irricevibilità.

12. La Repubblica Francese sostiene che il ricorso è in parte irricevibile in quanto è diretto ad ottenere una dichiarazione di inadempimento generale, che non si limiti al caso dei contratti di gestione dei rifiuti ma riferita a tutti i servizi forniti da subappaltatori stabiliti in Francia relativamente a lavori su beni mobili materiali. Essa afferma che la Commissione non ha illustrato, né nel suo ricorso alla Corte né durante la procedura pre-contenziosa, gli elementi di diritto e di fatto sui quali essa si basa per affermare l'esistenza di un inadempimento generale [4].

13. La Commissione, in sede di replica, sostiene che la corretta determinazione del regime di IVA applicabile ai contratti di smaltimento dei rifiuti non può essere disgiunta dalla questione generale riguardante l'interpretazione corretta del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva. Questo è dimostrato dal fatto che il controricorso della Repubblica francese verte sull'interpretazione di questa disposizione che, come Commissione richiama la

4 — La Repubblica francese invoca, inter alias, la sentenza 31 marzo 1992, causa 52/90, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-2187, punto 17).

critica operata dalla Corte circa la portata limitata del ricorso da essa presentato in una precedente causa Commissione/Repubblica francese, nella quale era stata sollevata una questione simile di principio generale, ma nella quale la Commissione aveva, nel suo ricorso innanzi alla Corte, limitato le sue conclusioni ad un solo ambito [5]. Inoltre, la Commissione afferma che i diritti della difesa della Repubblica francese non sono pregiudicati, poiché la portata delle sue contestazioni è rimasta immutata nel corso della procedura precontenziosa e nel suo ricorso alla Corte.

14. Nella controreplica la Repubblica francese sostiene che il fatto che la Corte abbia limitato, nella causa credito fiscale, l'accertamento dell'inadempimento al settore specifico citato nel ricorso della Commissione, dimostra che la Commissione non può richiedere alla Corte una condanna generale per inadempimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato senza avere formulato accuse corrispondenti nel corso della procedura pre-contenziosa. Durante l'udienza, l'agente della Commissione ha dichiarato che l'interpretazione francese del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), è potenzialmente applicabile anche al di là del settore dei contratti di smaltimento dei rifiuti.

5 — Sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 273; in prosieguo: la sentenza «credito fiscale»)

ii) Conclusioni sull'asserita parziale irricevibilità.

15. La Corte ha più volte affermato che «il procedimento precontenzioso ha lo scopo di dare allo Stato membro interessato l'opportunità, da un lato, di conformarsi agli obblighi che gli derivano dal diritto comunitario e, dall'altro, di sviluppare un'utile difesa contro gli addebiti formulati dalla Commissione», che «l'oggetto del ricorso ai sensi dell'art. 169 del Trattato è di conseguenza determinato dal procedimento precontenzioso previsto dallo stesso articolo» e che, di conseguenza, «non può essere basato su addebiti diversi da quelli formulati nel parere motivato» [6]. In sostanza, «la salvaguardia dei diritti della difesa è unicamente funzione dell'identità degli addebiti figuranti nel ricorso e nel parere motivato (...)» [7]. Ritengo che il ricorso, nel presente caso, soddisfi questi criteri e che la Francia non possa ragionevolmente sostenere di non conoscere il carattere generale dei motivi di gravame formulati nella presente causa dalla Commissione.

16. L'addebito concernente l'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, riguarda in particolare, ma non esclusivamente, la disciplina dei contratti complessi di gestione dei rifiuti. Il parere

6 — V., ad esempio, sentenze 20 marzo 1997, causa C-96/95, Commissione/Germania (Racc. pag. I-1653, punto 22); 11 giugno 1998, causa C-206/96, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3401, punto 13); 28 ottobre 1999, causa C-328/96, Commissione/Austria (Racc. pag. I-7479, punto 34).

7 — V. sentenza Commissione/Austria, ibid., punto 40.

motivato solleva in maniera generale la questione della corretta interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c). La sua conclusione esplicita è formulata in termini generali identici a quelli delle conclusioni presentate dalla Commissione innanzi alla Corte. Di conseguenza, il presente ricorso per inadempimento non può essere dichiarato irricevibile per difetto di corrispondenza tra il ricorso presentato alla Corte e quello delineato dalla Commissione durante la procedura precontenziosa [8].

17. Non ne consegue, tuttavia, che il ricorso, per quanto ricevibile, sia fondato nella sua formulazione estesa.

B — *Nel merito*

18. É utile esaminare la ragione della censura mossa dalla Corte nella sentenza credito fiscale riguardo alla decisione della Commissione di limitare i suoi gravami all'applicazione della disposizione fiscale impugnata al settore delle assicurazioni, in ragione del fatto che, nonostante che la disposizione fosse inequivocabilmente di applicazione generale, avesse ricevuto denunce «unicamente per questo settore» [9]. La Corte ha osservato che era da «deplorare che, essendo limitato alle imprese assicuratrici, il presente ricorso ponga i problemi in termini che valgano solo per una parte del campo d'applicazione delle disposizioni legislative francesi in esame» [10]. Questo caso è, tuttavia, differente. Non è l'articolo 259-A-4 del CGI ad essere ritenuto incompatibile con il diritto comunitario, ma la sua applicazione attraverso una circolare. Il gravame più ampiamente formulato nell'ambito del ricorso innanzi alla Corte potrebbe essere giustificato ma, a mio parere, la questione è tanto inestricabilmente legata all'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva da dover essere risolta dalla Corte nel giudicare il merito della causa.

19. Le transazioni transfrontaliere danno inevitabilmente luogo, come riconosce il settimo 'considerando' della sesta direttiva, a «conflitti di competenza tra Stati membri». Questo pericolo esiste soprattutto nel caso in cui un prestatore di servizi stabilito in uno Stato membro fornisca servizi in un altro Stato membro.

20. L'art. 9 della sesta direttiva contiene una serie di norme piuttosto generali destinate, come la Corte affermò nella sentenza Dudda, ad «evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti, come si rileva al n. 3 dell'art. 9,

8 — La situazione della presente causa deve quindi essere distinta da quella che ha dato luogo alla sentenza 24 novembre 1992, causa C-237/90, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5973), nella quale è stato rigettato dalla Corte, in quanto irricevibile, il tentativo della Commissione di trasformare il ricorso per mancata trasposizione di una direttiva in un ricorso riguardante l'inosservanza, in pratica, della direttiva; v. i punti 18-22.

9 — Sentenza citata supra, nota 5, punto 7.

10 — Ibid., punto 9

benché soltanto per situazioni specifiche» [11]. Esso ripartisce la responsabilità fiscale tramite due tipi di norme. L'art. 9, n. 1, contiene una «norma generale», in quanto dispone che «il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale» [12]. L'art. 9, n. 2, deroga a questa norma in una serie di casi specifici. Tuttavia, la Corte ha anche affermato che: «in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1» [13].

21. In ciascun caso occorre esaminare se la fattispecie ricada in uno degli «svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale (....)» [14]. Anche se quest'ultimo non prevale, la Corte considera il n. 2 come se avesse, in un certo senso, il carattere di deroga [15]. É sufficiente dire che, non rientrando tutti i servizi in quelli elencati nell'art. 9, n. 2, l'applicazione di uno dei casi specifici deve essere chiaramente dimostrata, altrimenti si applica la regola generale del luogo di stabilimento prevista dall'art. 9, n. 1.

22. La Commissione e la Repubblica francese sono in netto disaccordo circa i contenuti ed il carattere, ai fini dell'applicazione dell'art. 9 della sesta direttiva, dei contratti di smaltimento di rifiuti in causa. La prima considera che essi implicano l'esecuzione di una complessa serie di operazioni delle quali solo una parte consiste in «lavori relativi a beni mobili materiali» come affermato dal quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c). La Repubblica Francese non contesta il fatto che si tratti di contratti complessi. Afferma, tuttavia, che il loro carattere deriva essenzialmente dall'operazione di smaltimento e riciclo dei rifiuti, che è la finalità di tutti gli altri elementi, e che queste parti caratteristiche del lavoro sono state eseguite in Francia. I contratti di smaltimento dei rifiuti dovrebbero essere considerati come un'unica operazione e non essere suddivisi tra le singole operazioni di smaltimento. Le operazioni caratteristiche costituiscono «lavori relativi a beni mobili materiali». Esse sono da un lato effettuate in Francia e, dall'altro, conferiscono al contratto il suo carattere essenziale. Perciò l'art. 9, n. 2, lett. c), dovrebbe applicarsi alla totalità dei lavori previsti dal contratto principale.

23. La domanda di applicare uno dei casi specifici previsti dall'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva comporta, conformemente a quanto affermato dalla sentenza Dudda, l'esame, in primo luogo, dell'argomentazione francese.

24. É importante non perdere di vista due semplici punti di riferimento. É pacifico che

11 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-324/94, Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach (Racc. pag. I-4595, punto 20; in prosieguo: la «sentenza Dudda»).

12 — Sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95, ARO Lease/Inspecteur der Belastingdienst (Racc. pag. I-4383, punto 15; in proseguo: la «sentenza ARO Lease»).

13 — Sentenza Dudda, punto 21.

14 — Sentenza Dudda, punto 20.

15 — V. quanto recentemente affermato nella sentenza «ARO Lease», citata, punti 13 e 16.

i servizi forniti dai subappaltatori francesi devono essere tassati in Francia, poiché la questione verte solamente sulla domanda di rimborso presentata dalle imprese principali ai sensi dell'ottava direttiva. Inoltre, è in questione la qualificazione del contratto principale nel suo insieme. Secondo la Repubblica francese, i servizi forniti in forza di questo contratto devono essere considerati nel loro insieme come «lavori relativi a beni mobili materiali», che si devono ritenere realizzati in Francia dall'impresa principale, come se la stessa li avesse effettuati direttamente. Il subappalto dei lavori non cambia nulla poiché bisogna procedere ad un approccio globale.

25. Prima di prendere in considerazione il problema alla luce della struttura, dello scopo e dell'attuazione dell'art. 9 della sesta direttiva, debbo soffermarmi su due particolari argomenti giuridici avanzati dalla Francia.

26. In primo luogo, la Repubblica francese suffraga la sua tesi dell'approccio globale con la definizione di «gestione dei rifiuti» contenuta nelle direttive rifiuti: «la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche dopo la loro chiusura» [16]. Queste operazioni corrispondono senza dubbio, in tutto o in parte, ai servizi forniti a titolo dei contratti principali, ma non permettono, a mio giudizio, di pronunciarsi sull'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva poiché, mentre alcuni elementi sono «lavori relativi a beni mobili materiali», altri non lo sono. Inoltre, la definizione non riguarda nella maniera più assoluta quest'ultima nozione. La Corte ha occasionalmente fatto riferimento ad una definizione inserita in una disposizione di diritto comunitario per chiarire il significato di un'altra disposizione [17]. Il presente caso è differente. La definizione di smaltimento dei rifiuti non può chiarire il significato di «lavori relativi a beni mobili materiali». La raccolta ed il trasporto non sembrano rientrare tra questi lavori, pur essendo compresi nella definizione. Lo smistamento e lo stoccaggio non rientrano nella definizione, anche se fanno parte dell'oggetto dei contratti principali. In verità la definizione tende piuttosto a confermare la varietà delle operazioni che rientrano in essa. Tornerò più tardi su tale questione, al paragrafo 32.

27. In secondo luogo, la Repubblica francese richiama due sentenze per inadempimento riguardanti le «prestazioni pubblicitarie» ai sensi del secondo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva [18]. In queste sentenze, la Corte ha giudicato che la Repubblica francese ed il Lussemburgo erano venuti meno agli obblighi loro derivanti dalla sesta direttiva per aver escluso (nel primo caso, attraverso una circolare amministrativa, nel secondo caso

16 — Art. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio 15 luglio 1975, 75/442/CEE, relativa ai rifiuti (GU L 194, del 25.7.1975, pagg. 39-41), come modificata dalla direttiva del Consiglio 18 marzo 1991, 91/156/CEE, che modifica la direttiva 75/442/CEE relativa ai rifiuti (GU L 78 del 26.3.1991, pag. 32).

17 — Sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, Card Protection Plan/Commissions of Customs and Excise (Racc. pag. I-973), riguardante le «operazioni di assicurazioni» previste all'art. 13 B, lett. c), della sesta direttiva, interpretato alla luce delle direttive riguardanti le assicurazioni.

18 — Sentenze 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5881), e causa C-69/92, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-5907; in prosieguo: le sentenze «prestazioni pubblicitarie»).

nella prassi) certi tipi di servizi promozionali (che comportavano determinate forniture di beni) dalla definizione di «prestazioni pubblicitarie» a tale riguardo. Le sentenze non riguardano, tuttavia, il problema da risolvere nel caso di specie, cioè quello di classificare, con riferimento all'art. 9, n. 1, o art. 9, n. 2, un contratto di fornitura di servizi di cui alcuni elementi rientrano nelle categorie specifiche dell'art. 9, n. 2, ed altri no.

28. Né la definizione di «gestione di rifiuti», né le sentenze prestazioni pubblicitarie permettono di risolvere questa questione cruciale.

29. La sostanza della posizione francese è che il contratto principale deve essere considerato come indivisibile e classificato con riferimento al suo asserito carattere essenziale. Così, benché un numero sostanziale di operazioni che questo contratto comprende non riguardi «lavori relativi a beni mobili materiali», e non siano fisicamente realizzate in Francia, il complesso dei servizi forniti in forza del contratto dovrebbe essere considerato come fornito in Francia.

30. Di conseguenza, secondo la Repubblica francese, come è stato spiegato in udienza, l'impresa principale tedesca avrebbe dovuto fare una dichiarazione e nominare un rappresentante fiscale in Francia, come previsto dall'art. 21 della sesta direttiva. In tal caso non sarebbe sorto nessun problema di rimborso ai sensi dell'ottava direttiva. L'IVA pagata sulle prestazioni di servizi effettuate dai subappaltatori francesi sarebbe stata semplicemente dedotta in conformità con la normale applicazione dell'art. 17 della sesta direttiva.

31. A prima vista, sembra strano che un soggetto passivo stabilito in Germania debba fatturare l'IVA francese ai suoi clienti tedeschi per servizi che sono loro forniti in Germania. La norma generale dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, sarebbe completamente disattesa. Come affermato dalla Commissione, ciò esporrebbe i clienti tedeschi di un tale soggetto passivo ad un'incertezza circa l'aliquota IVA da pagare, poiché l'inapplicabilità dell'art. 9, n. 1, dipenderebbe dal fatto che il contratto nel complesso possa essere considerato con riferimento a quelli dei suoi elementi che costituiscono «lavori relativi a beni mobili materiali».

32. La Corte ha avuto modo di esaminare l'applicabilità del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva nella sentenza Linthorst [19]. In tal caso la Corte ha dichiarato che le cure prodigate agli animali dai veterinari non costituiscono «lavori relativi a beni mobili materiali». Secondo la Corte questa frase «rimanda, nel suo significato comune, ad un intervento meramente fisico su beni

19 — Sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels and Scheres/Inspecteur der Belastingdienst (Racc. pag. I-1195; in prosieguo: la «sentenza Linthorst»).

mobili materiali, di carattere, in linea di principio, né scientifico né intellettuale» [20]. Nel sottolineare che «le funzioni principali del veterinario consistono fondamentalmente (...) nella prestazione di cure terapeutiche ad animali, compiuta nel rispetto dei canoni scientifici», la Corte ha dichiarato che l'occasionale «intervento fisico sull'animale» eventualmente necessario non poteva «tuttavia bastare a farle qualificare come "lavori"» [21]. Mentre la Repubblica francese richiama questa decisione a fondamento della sua tesi secondo la quale la raccolta, il raggruppamento, lo stoccaggio, lo smistamento, il deposito, lo smaltimento, l'incenerimento e la maggior parte delle operazioni di riciclo costituiscono lavori relativi a «beni mobili materiali», io ritengo che la decisione dimostri, al contrario, la portata assai limitata di quest'ultimo termine. L'espressione «intervento meramente fisico» non include, a mio vedere, nessuno degli elementi elencati dalla Francia, con l'eccezione, forse, dell'incenerimento e del riciclo. Il lavoro di smaltimento dei rifiuti non è oggetto, come giustamente sottolinea la Commissione, di un punto particolare dell'art. 9, n. 2. La sentenza Linthorst, inoltre, non avvalora la tesi di un approccio globale alla questione della ripartizione dei contratti tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9. In conclusione, solo alcune delle operazioni comprese nello smaltimento dei rifiuti rientrano nell'ambito dell'art. 9, n. 2. Presumibilmente, esse sono parte del lavoro effettuato dai subappaltatori coinvolti nell'esecuzione dei contratti su cui verte la presente causa. Queste operazioni sono tassate in Francia, ma non necessariamente per effetto dell'art. 9, n. 2, lett. c), dato che non sono sorti conflitti circa l'applicazione del n. 1 e del n. 2 dell'art. 9 al riguardo.

33. La tesi della Repubblica francese comporta, in ogni caso, per le ragioni esposte al precedente paragrafo 31, una falsa interpretazione del contratto principale. Ritenendo che l'impresa principale fornisca i servizi che subappalta ad altri perché li eseguano autonomamente, questa interpretazione comporta che essa fornisca i servizi a se stessa. La fornitura di tali servizi a se stessi, naturalmente, può risultare da una disposizione espressa e, in particolare, dall'art. 6, n. 2 della sesta direttiva. Tuttavia, nel caso ci si trovi effettivamente in presenza di due soggetti passivi, non ci sono motivi per prendere in considerazione quest'ipotesi. Ciò significherebbe ignorare l'autonomia delle forniture di servizi nella catena della distribuzione, che è centrale nel sistema dell'IVA.

34. Inoltre, la Commissione sottolinea che la logica conseguenza del ragionamento proposto dalla Repubblica francese è che l'IVA francese dovrebbe essere pagata sull'intero valore del contratto principale, anche se solo una parte del lavoro viene svolta in Francia. Sebbene la Repubblica francese abbia dichiarato all'udienza che verrebbe tassata, per lo meno sistematicamente, solo la parte dei lavori effettivamente svolta in Francia, essa non ha

20 — Sentenza Linthorst, citata, punto 16.

21 — Sentenza Linthorst, citata, punto 17. Nel respingere «un'interpretazione così estensiva della nozione di "lavori" (che) finirebbe per rendere superflua la lett. c), terzo trattino, (...)», la Corte sembra avere sottoscritto il mio punto di vista (si veda il paragrafo 16 delle mie conclusioni nella causa Linthorst) secondo il quale la nozione di «lavori relativi a beni mobili materiali» non deve essere interpretata in maniera ampia.

spiegato come si potrebbe arrivare a questo risultato senza contraddire la tesi, che è alla base del suo ragionamento, dell'interpretazione «globale» del contratto principale fondata sui suoi elementi caratteristici. Ritengo che il timore della Commissione circa il pericolo di una doppia imposizione sia di conseguenza fondato. L'impresa principale fornisce un servizio completo di smaltimento dei rifiuti ai suoi clienti tedeschi e, essendo stabilita in questo Stato membro, è di regola obbligata a pagarvi l'IVA. La Repubblica francese richiama, a torto, la sentenza Genius Holdings [22] secondo la quale (spetta agli) «Stati membri contemplare (...) la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede». Questo obiter dictum riguarda solo la circostanza particolare trattata in tale sentenza, ovverossia gli effetti delle fatture inesatte e non costituisce un sostituto della corretta applicazione dell'art. 9 della sesta direttiva.

35. A mio giudizio l'art. 9, in combinato disposto con l'ottava direttiva, fornisce uno schema coerente per la soluzione dei conflitti di competenza. Nel caso in cui trovi applicazione uno dei casi particolari previsti dall'art. 9, n. 2, ma non in altri casi, il servizio è effettivamente localizzato nello Stato membro nel quale il servizio è fornito. L'ottava direttiva permette il recupero della tassa pagata da un soggetto passivo in un altro Stato membro a quel prestatore di servizi. Ciò è diretto a sostituire il sistema di detrazione che opera all'interno di ogni Stato membro. L'adozione di un differente approccio quando sono coinvolti due Stati membri, più che semplificare, complicherebbe le cose. Il prestatore di servizi principale (nel presente caso, l'impresa principale) dovrebbe, come affermato dalla Commissione, insediare uno stabilimento falso o fittizio in un secondo Stato membro.

36. In conclusione, credo che la Repubblica francese abbia senza dubbio errato nel rifiutare il rimborso ai sensi dell'ottava direttiva. Il rifiuto è fondato su di una errata interpretazione del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c).

37. Non è, invece, stato dimostrato dalla Commissione che la Repubblica francese abbia fatto un'errata applicazione delle norme in questione in un ambito diverso da quello dei contratti di smaltimento dei rifiuti. In verità, la circolare in discussione è, apparentemente, limitata ai contratti di smaltimento dei rifiuti. Vero è che un'applicazione più ampia costituirebbe anch'essa un inadempimento della Repubblica francese agli obblighi ad essa derivanti ai sensi dell'ottava direttiva, tuttavia la Commissione non ha dimostrato alcuna applicazione più ampia. Propongo, perciò, alla Corte di accogliere la richiesta di inadempimento della Commissione, limitatamente però al modo con cui la Repubblica francese disciplina i contratti in questione.

22 — Sentenza 13 dicembre 1989, causa 342/87, Genius Holding/Staatssecretaris van Financien (Racc. pag. 4227, punto 18).

V — Conclusione

38. Propongo alla Corte di:

«1) Dichiarare che, la Repubblica francese, negando il rimborso dell'IVA ad un soggetto passivo non stabilito in Francia, nel caso in cui tale soggetto abbia subappaltato ad un soggetto passivo stabilito in Francia una parte del lavoro compreso in un contratto complesso di smaltimento dei rifiuti, è venuta meno agli obblighi che le incombono ai sensi dell'ottava direttiva, in particolare del suo art. 2;

2) condannare la Repubblica francese alle spese».