CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 1° febbraio 1996 *

1. La presente domanda di pronunzia pregiudiziale posta alla Corte dal Gerechtshof dell'Aia verte sull'interpretazione dell'art. 17, nn. 2 e 3, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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 [1] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), e degli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, della direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, ottava direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese [2] (in prosieguo: l'«ottava direttiva»).

2. Per apprezzare le ragioni che hanno indotto il giudice nazionale ad operare il rinvio in questione, è utile richiamare brevemente le pertinenti disposizioni comunitarie nel testo in vigore all'epoca dei fatti, nonché i fatti di cui alla causa principale.

3. L'art. 17 della sesta direttiva, per quanto qui rileva, dispone che:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...).

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2,

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU L 145, pag. 1.

2 — GU L 331, pag. 11.

effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

(...).

4. Il Consiglio cercherà di adottare entro il 31 dicembre 1977, su proposta della Commissione e deliberando all'unanimità, le modalità comunitarie d'applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati ai sensi del paragrafo 3 a favore di soggetti passivi non residenti all'interno del paese».

Tali modalità sono state adottate dal Consiglio con l'ottava direttiva. L'art. 2 di questa direttiva precisa che «ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, (...), nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della direttiva 77/388/CEE (...)».

Quanto alle condizioni cui è subordinato il rimborso, l'art. 3 precisa in particolare che:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all'articolo 2 che non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese, deve:

(...)

b) comprovare, mediante attestazione rilasciata dall'amministrazione dello Stato in cui è residente, che egli è assoggettato all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato. Tuttavia, quando il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, è già in possesso di tale documento giustificativo, il soggetto passivo non è più tenuto a fornirne un altro per un anno, a decorrere dalla data del rilascio della prima attestazione dell'amministrazione dello Stato in cui è residente. Gli Stati membri non rilasciano alcuna attestazione ai soggetti passivi che beneficiano di una franchigia dell'imposta ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 77/388/CEE [che stabilisce un regime transitorio a favore delle piccole imprese];

c) certificare con dichiarazione scritta di non aver effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese (...)».

All'art. 5, primo comma, è poi previsto che, «ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'imposta è determinato conformemente all'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE, quale si applica nello Stato membro del rimborso».

4. E veniamo ai fatti all'origine del presente procedimento. Il signor Debouche, avvocato stabilito in Belgio e ricorrente nel giudizio principale, noleggiava presso una società di leasing dei Paesi Bassi un autoveicolo che utilizzava esclusivamente per la sua attività professionale in Belgio. Nel gennaio 1991, il signor Debouche presentava all'amministrazione olandese una domanda diretta ad ottenere il rimborso dell'IVA che gli era stata fatturata sul prezzo di locazione della vettura per il periodo 1° gennaio - 31 ottobre 1990. A tale domanda, introdotta ai sensi degli artt. 17 e 33 della Wet op de omzetbelasting (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1968, articoli che hanno trasposto nell'ordinamento olandese le disposizioni dell'ottava direttiva, era allegata l'attestazione della qualità di assoggettato ad imposta rilasciata, in conformità a quanto richiesto dalla stessa direttiva, dall'amministrazione belga. Da essa risultava che il ricorrente «in Belgio non è assoggettato all'imposta sul valore aggiunto poiché egli effettua prestazioni di servizio esonerate ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva IVA del 17 maggio 1977 (77/388/CEE)» [3]. Sulla base di questa attestazione, l'amministrazione fiscale olandese respingeva la domanda di rimborso.

5. Nel ricorso successivamente introdotto innanzi al Gerechtshof dell'Aia, il signor Debouche contestava tale decisione facendo valere che, ex art. 3, lett. b), dell'ottava direttiva, sarebbero da considerare assoggettati ad IVA, e quindi titolari del diritto al rimborso, tutti coloro che, in base all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, abbiano la qualità di soggetti passivi del tributo nel paese in cui sono residenti, vale a dire tutti coloro che ivi esercitino un'attività economica indipendente. Sarebbe invece irrilevante la circostanza che gli interessati effettuino operazioni imponibili nel paese di residenza e che siano in concreto debitori dell'imposta.

Il signor Debouche sosteneva inoltre che il rinvio operato dall'art. 5 dell'ottava direttiva all'art. 17 della sesta, «quale si applica nello Stato membro del rimborso» per la determinazione del contenuto concreto del diritto al rimborso, non possa che essere inteso nel senso che al rimborso dell'imposta si debba procedere in tutti i casi in cui l'attività del richiedente gli attribuirebbe il diritto a dedurre l'imposta pagata a monte, qualora tale attività sia svolta nel paese in cui il rimborso è chiesto. Non si dovrebbero pertanto tenere in alcuna considerazione gli eventuali regimi speciali di esclusione o di esenzione dall'imposta previsti nella legislazione dello Stato di residenza del richiedente. Poiché dunque le prestazioni di servizi degli avvo-

3 — Il Belgio si è infatti avvalso della facoltà riconosciuta agli Stati membri durante il periodo transitorio dall'art. 28, n. 3, della sesta direttiva di continuare ad esentare una serie di operazioni elencate nell'allegato F della direttiva; in particolare, per quel che qui rileva e come espressamente previsto dal n. 2 dell'allegato, con riguardo alle prestazioni effettuate dagli avvocati.

cati sono assoggettate ad IVA nei Paesi Bassi, l'amministrazione olandese dovrebbe accordare all'avvocato belga il rimborso dell'imposta applicata a servizi resigli all'interno del paese e impiegati per operazioni in Belgio, in quanto il diritto alla deduzione sarebbe riconosciuto qualora le stesse operazioni fossero effettuate nei Paesi Bassi.

6. In tali circostanze, il Gerechtshof dell'Aia, ritenendo che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle ricordate disposizioni della sesta e dell'ottava direttiva IVA nel loro reciproco rapporto, ha deciso di sospendere il procedimento innanzi ad esso pendente e di chiedere alla Corte, sostanzialmente, di precisare le condizioni alle quali è subordinato il diritto ad ottenere il rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro diverso da quello in cui l'interessato ha fissato la propria residenza. In particolare, il giudice di rinvio domanda se, in base all'ottava direttiva, un soggetto ha il diritto di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro diverso da quello di residenza anche qualora non abbia alcun diritto a deduzione o a rimborso dell'imposta nello Stato membro di residenza, per il fatto di svolgervi delle operazioni esonerate in forza della legislazione nazionale vigente.

7. Per rispondere al quesito è opportuno precisare in primo luogo il rapporto esistente tra la sesta e l'ottava direttiva IVA, come pure gli scopi perseguiti con la normativa in questione.

Orbene, al fine di assicurare l'effettiva neutralità dell'IVA negli scambi intracomunitari di beni e servizi e contribuire per tale via all'integrazione economica degli Stati membri, l'art. 17 della sesta direttiva ha in particolare riconosciuto ad un soggetto passivo, da un lato, il diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta pagata a monte per merci e servizi impiegati in operazioni all'estero che darebbero diritto a deduzione se effettuate all'interno del paese e, dall'altro, il diritto al rimborso dell'imposta assolta in un paese diverso da quello di residenza. Con riguardo a questa seconda ipotesi, tuttavia, l'art. 17, n. 4, demandava ad un atto successivo l'armonizzazione a livello comunitario delle modalità del rimborso e autorizzava gli Stati membri, fino alla data di entrata in vigore di una tale disciplina, a fissarne essi stessi condizioni e limiti.

Risulta con chiarezza dalla disposizione in oggetto che il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti non residenti all'interno del paese risponde alla medesima logica e, quindi, va sottoposto alle stesse regole applicabili alla deduzione cui procede il soggetto passivo residente nel paese. Come è ben noto, il meccanismo dell'IVA consente ad ogni soggetto passivo di portare in detrazione dall'imposta di cui è debitore, e che trasferisce al proprio cessionario, l'imposta ad esso trasferita dal proprio fornitore: in questo modo l'applicazione dell'imposta, che in definitiva grava sul consumatore finale cui è preclusa l'ulteriore rivalsa, risulta del tutto indifferente per i soggetti che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione, in quanto ciascuno di essi recupera, trasferendola all'acquirente, tutta l'imposta, che in parte ha pagato al suo fornitore ed in parte ha versato al fisco. Allo stesso principio, vale a dire

quello della neutralità concorrenziale dell'imposta [4], va ricondotto il meccanismo del rimborso di cui all'art. 17, n. 4, che, nel quadro della realizzazione del mercato interno, è inteso ad impedire che rimanga a carico del soggetto passivo l'imposta pagata a monte, qualora lo stesso si procuri i beni o i servizi necessari all'esercizio della sua attività in un paese diverso da quello in cui è stabilito. È dunque chiaro che, nella logica del sistema, i due meccanismi della detrazione e del rimborso d'imposta sono tra loro equivalenti.

8. Le disposizioni di attuazione dell'art. 17, n. 4, sono state adottate, come si è già detto, con l'ottava direttiva, che trova in quella norma, per l'appunto, la sua base giuridica. Dalla motivazione, in particolare dal secondo e terzo 'considerando', emerge che essa è intesa a «por fine alle divergenze fra le disposizioni (...) in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza», e 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 (...) e si trovi così assoggettato ad una doppia imposizione».

In considerazione dunque della finalità dell'ottava direttiva, quella cioè di completare la disciplina della sesta con l'armonizzazione anche delle modalità di rimborso dell'IVA a favore dei soggetti non residenti al fine di eliminare il problema della doppia imposizione all'interno della Comunità, le disposizioni ivi contenute non possono che essere interpretate, come è stato sostenuto sia dalla Commissione che dai governi olandese e portoghese nel corso della procedura, alla luce dei principi del sistema comunitario dell'IVA fissati nella sesta direttiva.

9. Orbene, in base all'art. 17, n. 2, al quale indirettamente rinvia il n. 4 dello stesso articolo per il tramite del n. 3, un soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per le merci che gli sono o saranno fornite e per i servizi che gli sono o saranno prestati da altri soggetti passivi, solo se ed in quanto i beni o i servizi vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Detto in altre parole, l'imposta a monte può essere detratta solo in quanto i beni e servizi su cui è stata applicata costituiscano «elementi del prezzo» di un'operazione imponibile.

La lettera della norma, come pure la logica del sistema, non lasciano alcun dubbio circa il fatto che non può beneficiare del diritto a deduzione il soggetto da considerare in linea di principio passivo, in quanto esercita un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della stessa direttiva, ma le cui operazioni sono

4 — V., al riguardo, la sentenza 12 giugno 1979, causa 126/78, Nederlandse Spoorwegen (Racc. pag. 2041, in particolare i punti 6 e 7); v., altresì, per una riaffermazione recente del principio, le sentenze 22 giugno 1993, causa C-333/91, Sofitam (Racc. pag. I-3513, in particolare punto 10), 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, in particolare punti 16 e 17), e 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983, in particolare punto 26).

esentate in base alla legislazione comunitaria. Tale *soggetto passivo esonerato*, non avendo la possibilità di trasferire IVA su terzi, appare infatti come un consumatore finale [5].

10. Agli stessi principi occorre rifarsi al fine di determinare se un soggetto ha diritto ad ottenere il rimborso dell'IVA, data l'equivalenza esistente tra le due ipotesi. Ciò mi sembra confermato dalla stessa lettera dell'ottava direttiva che, all'art. 3, lett. b), subordina il diritto al rimborso alla presentazione da parte del soggetto passivo di una «attestazione rilasciata dall'amministrazione dello Stato di cui è residente, che egli è assoggettato all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato».

Il signor Debouche ha tuttavia invocato proprio questa disposizione, in particolare la versione inglese della stessa, per la quale il richiedente deve «produce evidence (...) that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State», a sostegno della tesi secondo cui, ai fini del rimborso, sarebbe sufficiente dimostrare la qualità di soggetto passivo del tributo ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva. Orbene, è vero che la formulazione dell'art. 3, lett. b), non è ugualmente univoca in tutte le versioni linguistiche della direttiva: se infatti l'uso del participio passato nella maggior parte di esse, ad esempio in quelle francese («tout assujetti ... doit ... justifier ... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État»), italiana («ogni soggetto passivo ... deve ... comprovare ... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato»), olandese («een belastingplichtige ... moet ... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde») e spagnola («todo sujeto pasivo ... estará obligado a ... justificar ... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado»), rende manifesta l'intenzione di subordinare il sorgere del diritto al rimborso del soggetto passivo al compimento di operazioni imponibili nel paese di residenza, si può tuttavia convenire che altre versioni linguistiche, quella inglese in particolare, ma anche quella tedesca, secondo cui il richiedente deve provare «daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist», si prestino ad una certa ambiguità interpretativa.

Orbene, secondo la costante giurisprudenza della Corte, in caso di divergenze tra le diverse versioni linguistiche di una norma comunitaria, l'esigenza che essa sia applicata in modo uniforme esclude che si possa considerare isolatamente una delle versioni e rende necessario procedere ad un'interpretazione che tenga conto della reale volontà del legislatore e delle finalità da questo perseguite [6]. Alla luce delle considerazioni svolte in precedenza, si può senz'altro ritenere come più aderente alla logica del sistema dell'IVA comunitaria e agli specifici obiettivi dell'ottava direttiva, in particolare quello di evitare distorsioni di concorrenza, un'interpretazione dell'art. 3, lett. b), che condizioni il

5 — V., a tale riguardo, le sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53), e 6 aprile 1995, causa C-4/94, citata alla nota precedente.

6 — V. sentenze 12 novembre 1969, causa 29/69, Stauder (Racc. pag. 419, in particolare punto 3/4), 28 marzo 1985, causa 100/84, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 1169, in particolare punto 17), e 17 ottobre 1991, causa C-100/90, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-5089, in particolare punti 7 e 8).

diritto al rimborso all'effettivo compimento di operazioni imponibili da parte del soggetto passivo nel paese di residenza. In effetti, se un tale diritto venisse riconosciuto in un caso come quello di specie, a favore cioè di un soggetto che effettua prestazioni esenti dal tributo, il risultato cui in ultima analisi si arriverebbe sarebbe quello di applicare alla sua attività la cosiddetta aliquota zero, vale a dire l'esenzione con diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte, pratica in linea generale vietata dalla sesta direttiva [7].

11. Argomenti a sostegno dell'opposta tesi interpretativa non mi sembra possano essere tratti dall'inciso finale dell'art. 3, lett. b), secondo cui «gli Stati membri non rilasciano alcuna attestazione ai soggetti passivi che beneficiano di una franchigia dell'imposta ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della direttiva 77/388/CEE», disposizione che, come è noto, stabilisce misure particolari a favore delle piccole imprese. Orbene, il ricorrente nel giudizio principale sostiene che si debba dedurre *a contrario* da tale previsione che l'attestazione in oggetto deve essere rilasciata a tutti i soggetti che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva, ma beneficiano di una franchigia sulla base di disposizioni diverse da quella ivi menzionata. È difficile sostenere, anche in base alla genesi della norma, che sia questo lo scopo perseguito dal legislatore comunitario.

7 — V., al riguardo, l'art. 28, n. 2, della sesta direttiva.

L'inciso in questione non figurava infatti nella proposta di ottava direttiva presentata dalla Commissione [8], che, nella relazione di accompagnamento [9], si era anzi dichiarata favorevole a che fosse riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA alle piccole imprese esentate in forza dell'art. 24, n. 2, della sesta direttiva. A parere della Commissione, un tale rimborso non avrebbe avuto effetti distorsivi della concorrenza, in quanto era comunque necessario, affinché la disciplina fosse applicabile, che il richiedente non avesse effettuato alcuna operazione imponibile nel paese di rimborso. Orbene, l'ultima frase è stata inserita nel testo finale adottato dal Consiglio proprio al fine di evitare dubbi circa la volontà di escludere il rimborso a favore di tutti i soggetti che comunque beneficiassero di una franchigia [10]. Tale argomento testuale non può dunque essere fondatamente utilizzato per avallare una tesi interpretativa in evidente contrasto con la volontà manifestata dal legislatore comunitario.

12. A sostegno di quella tesi, non vale neppure richiamarsi all'art. 5, primo comma, dell'ottava direttiva, secondo cui «il diritto al rimborso dell'imposta è determinato conformemente all'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE, *quale si applica nello Stato membro del rimborso*», al fine di dedurne che il rimborso dell'IVA, nelle ipotesi considerate dalla normativa in questione, è disciplinato nella sua interezza dalla legislazione

8 — GU 1978, C 26, pag. 5.

9 — COM (77) 721 def. del 23 dicembre 1977. Tale documento è pubblicato in *Intertax — European Tax Review*, 1978, pag. 47.

10 — V., a tale riguardo, Terra e Kajus: «A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community», Amsterdam, 1993, cap. XI, pag. 97 e ss.

dello Stato membro in cui lo stesso viene richiesto, tenendo dunque conto esclusivamente degli eventuali regimi speciali e di esenzione ivi previsti. Su tale base, pertanto, il rimborso dovrebbe essere accordato in tutti i casi in cui il richiedente avrebbe diritto a dedurre l'imposta a monte se effettuasse la sua attività nel paese di rimborso.

Una simile lettura dell'art. 5, primo comma, non mi sembra corretta. La disposizione in questione, infatti, come la disciplina dell'ottava direttiva nel suo complesso, deve essere interpretata alla luce dei principi fissati nella sesta direttiva. Orbene, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta pagata a monte solo nei limiti in cui i beni e i servizi cui la stessa si riferisce siano utilizzati ai fini di operazioni imponibili del soggetto passivo costituisce, come si è già detto, uno dei cardini del sistema dell'IVA comunitaria.

In realtà, come è confermato anche dalla relazione di accompagnamento alla proposta della Commissione, l'art. 5, primo comma [11], ha uno scopo diverso. In assenza di una completa armonizzazione del diritto a deduzione, occorreva infatti stabilire se una spesa dovesse essere inclusa fra quelle che davano diritto al rimborso dell'IVA ad essa afferente in base al regime di deduzione in vigore nello Stato di residenza del richiedente o, invece, in base a quello dello Stato del rimborso. Il legislatore comunitario ha optato per questa seconda alternativa, con la conseguenza che il soggetto passivo non residente non può ottenere il rimborso dell'IVA relativa a spese escluse dal diritto a deduzione nel paese di rimborso, anche se la detrazione sarebbe stata ammessa nel paese in cui è stabilito. L'art. 5 ha dunque lo scopo di precisare quali importi siano interessati al rimborso, ma non incide affatto sulle condizioni del sorgere del diritto fissate nella sesta direttiva.

13. Non mi sembra d'altronde che valgano ad inficiare la conclusione cui sono pervenuto le obiezioni sollevate dal governo tedesco circa le difficoltà che le autorità fiscali degli Stati membri incontrerebbero qualora fossero tenute a verificare, prima di effettuargli il rimborso IVA, se un soggetto passivo non residente sia debitore d'imposta nel paese in cui è stabilito. Ciò, tenuto conto in particolare della rapida evoluzione che caratterizza tutti gli ordinamenti nazionali in questo settore e del numero delle domande di rimborso presentate ogni anno. A tale riguardo rilevo, da un lato, che la soluzione dei problemi giuridici non può comunque essere condizionata dai problemi pratici e, dall'altro, che proprio l'attestazione prevista dall'art. 3, lett. b), dovrebbe in larga misura ovviare alle difficoltà connesse ad una simile verifica.

14. Peraltro, neppure interpretando gli artt. 3, lett. b), e 5, primo comma, dell'ottava direttiva nel senso prospettato è sicuramente eliminato il rischio che si producano comun-

11 — È opportuno segnalare che il testo adottato dell'art. 5, primo comma, dell'ottava direttiva è identico a quello contenuto nella proposta iniziale della Commissione.

que effetti distorsivi sulla concorrenza o deviazioni di traffico negli scambi intracomunitari. Ciò si può verificare, in particolare, se si tiene conto che, alla luce della previsione di cui all'art. 5, n. 1, e della ancora parziale armonizzazione della disciplina in materia di diritto a deduzione, un soggetto passivo può essere spinto a procurarsi i beni ed i servizi necessari alla sua attività in quei paesi in cui la disciplina del diritto a deduzione risulti più favorevole.

In realtà, è chiaro che la neutralità dell'IVA, carattere che ne ha giustificato in larga misura l'introduzione, può essere assicurata in forma perfetta solo in assenza di qualunque tipo di agevolazione e di regime speciale e attraverso una completa armonizzazione del diritto a deduzione. Tale risultato, dunque, sarà pienamente raggiunto solo attraverso l'eliminazione dei regimi transitori che l'art. 28, n. 3, in collegamento con l'allegato F, ancora consente.

15. Non mi sembra d'altra parte si possa affermare, come pure è stato fatto nel corso del procedimento, che la soluzione interpretativa proposta finirebbe in ultima analisi con il riservare nei Paesi Bassi un trattamento diverso e meno favorevole in materia di rimborso agli avvocati stabiliti in Belgio rispetto a quello previsto per gli avvocati «nazionali». In effetti, come si è avuto modo di precisare, presupposto per l'applicazione dell'ottava direttiva è che il soggetto non residente non abbia compiuto operazioni imponibili nel paese di rimborso. Se tuttavia l'avvocato belga effettua delle prestazioni di servizi nei Paesi Bassi, un tale diritto gli è riconosciuto, come è stato giustamente evidenziato dalla Commissione, in forza del combinato disposto dell'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva e degli artt. 1, lett. b), e 2, in fine, dell'ottava direttiva. La prima norma stabilisce infatti che debitore dell'imposta è il destinatario del servizio nel caso in cui il prestatore sia un soggetto passivo residente all'estero, mentre le seconde equiparano, al fine del rimborso, la situazione del soggetto passivo non residente che ha prestato uno dei servizi di cui al citato art. 21, n. 1, lett. b), a quella di chi non ha compiuto alcuna operazione imponibile nel paese di rimborso.

In tutti i casi, di conseguenza, il diritto a deduzione o a rimborso sarebbe riconosciuto all'avvocato belga, come all'olandese, solo nella misura in cui il soggetto passivo ha compiuto operazioni assoggettate ad imposta. Il che è in evidente sintonia con i principi fissati nella sesta direttiva.

16. Non posso infine condividere l'obiezione, sollevata dal ricorrente in via principale e dal governo tedesco, che la tesi interpretativa proposta sarebbe in contrasto con l'art. 3, n. 2, della direttiva 86/560/CEE [12], relativa al rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, secondo cui «il rimborso non può

12 — Direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, tredicesima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40).

essere concesso a condizioni più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi della Comunità». A tale riguardo si è sottolineato che, ai fini del rimborso dell'IVA, i soggetti passivi non residenti nella Comunità e che, analogamente a quanto previsto dall'ottava direttiva per i residenti, non abbiano compiuto operazioni imponibili nel paese di rimborso devono limitarsi a comprovare, ex art. 3, n. 1, della direttiva 86/560/CEE, di svolgere un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. Non viene dunque richiesto che essi dimostrino di essere assoggettati ad un'imposta assimilabile all'IVA nel paese in cui risiedono. Ne deriverebbe che la presa in considerazione per i soggetti comunitari dell'effettivo assoggettamento al tributo in questione nel paese di residenza può risolversi, come avviene nel caso di specie, nell'applicazione di condizioni di rimborso più restrittive e meno favorevoli rispetto a quelle applicabili in casi analoghi ai non comunitari.

Tale rilievo non mi sembra fondato, in quanto non sono oggi in discussione le condizioni concrete del rimborso, cui in effetti ha riguardo il ricordato art. 3, n. 2, ma la titolarità del relativo diritto, che, in considerazione della diversa natura del rapporto con la Comunità che hanno i soggetti residenti e i non residenti, va necessariamente ricondotta a presupposti diversi.

17. Alla luce delle osservazioni che precedono, ritengo pertanto si debba rispondere al giudice nazionale nei termini seguenti:

«Il combinato disposto degli articoli 3, lett. b), e 5, primo comma, della direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, ottava direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, e dell'art. 17, nn. 2 e 3, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, per beneficiare del rimborso dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui è residente, un soggetto passivo deve essere titolare di un corrispondente diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte nello Stato in cui risiede».