CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PAOLO MENGOZZI
presentate il 15 febbraio 2007 [1]

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Finanzgericht Köln (Germania) chiede alla Corte un'interpretazione dell'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (in prosieguo: la «tredicesima direttiva») [2].

2. Il giudice di rinvio domanda, in sostanza, se detta disposizione debba essere interpretata nel senso che la possibilità da essa prevista per gli Stati membri di subordinare il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») in favore dei soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari non valga nei confronti degli Stati che, in quanto parti dell'Accordo generale sugli scambi di servizi (in inglese General Agreement on Trade in Services; in prosieguo: il «GATS»), possono avvalersi della clausola della nazione più favorita di cui all'art. II, n. 1, del GATS.

3. Tale quesito è sollevato nell'ambito di una causa intentata da un'impresa stabilita nella Repubblica ceca, la Řízení letového provozu ČR, s.p. (in prosieguo: la «ricorrente»), contro il Bundesamt für Finanzen (Ufficio federale delle imposte tedesco) in merito alla legittimità della conferma, da parte di quest'ultimo, del rigetto di una domanda della ricorrente volta a ottenere il rimborso dell'IVA da questa versata in Germania nel 2002 per prestazioni di servizi di cui ha beneficiato sul territorio tedesco.

Contesto normativo di riferimento

4. Con decisione 22 dicembre 1994 [3] il Consiglio ha approvato a nome della Comu-

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — GU L 326, pag. 40.

3 — Decisione del Consiglio 94/800/CE, relativa alla conclusione a nome della Comunità europea, per le materie di sua competenza, degli accordi dei negoziati multilaterali dell'Uruguay Round (1986-1994) (GU L 336, pag. 1).

nità, relativamente alla parte di competenza di quest'ultima, in particolare, l'Accordo che istituisce l'Organizzazione mondiale del commercio (in prosieguo: l'«OMC») nonché gli accordi di cui agli allegati 1, 2 e 3 di detto accordo, fra i quali figura, quale allegato 1 B, il GATS.

5. L'art. II del GATS, intitolato «Trattamento della nazione più favorita», prevede, al n. 1, quanto segue:

«Per quanto concerne le misure contemplate dal presente accordo, ciascun membro è tenuto ad accordare ai servizi e ai prestatori di servizi di un qualsiasi altro membro, in via immediata e incondizionata, un trattamento non meno favorevole di quello accordato ad analoghi servizi e prestatori di servizi di qualsiasi altro paese».

6. L'art. 2 della tredicesima direttiva dispone quanto segue:

«1. Fatti salvi gli articoli 3 e 4, ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità, 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, o applicata all'importazione di beni nel paese, 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 o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, punto 1, lettera b), della presente direttiva.

2. Gli Stati membri possono subordinare il rimborso di cui al paragrafo 1 alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari.

(...)».

7. L'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'Umsatzsteuergesetz 1999 (legge tedesca del 1999 relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») [4] così recita:

«All'imprenditore la cui sede non si trova nel territorio comunitario viene rimborsata l'imposta pagata a monte solo se nel paese in cui l'imprenditore ha la sede non venga prelevata l'imposta sulla cifra d'affari o un'impo-

4 — BGBl 1999, I, pag. 1270.

sta analoga oppure se tale imposta viene rimborsata all'imprenditore che ha sede nel territorio nazionale».

Causa nazionale e questione pregiudiziale

8. La ricorrente è un'impresa ceca che fornisce servizi nel settore della sicurezza della navigazione aerea all'interno dello spazio aereo sovrastante il territorio della Repubblica ceca. Essa offre inoltre addestramenti di volo che si svolgono esclusivamente nel suddetto territorio.

9. Nell'ambito di tale ultima attività essa faceva ricorso nel 2002 ad addestramenti al simulatore di volo e ad altri corsi di formazione dispensati in Germania da imprese tedesche, prestazioni assoggettate ad IVA in questo Stato. Avendo corrisposto l'IVA sulle medesime prestazioni, la ricorrente ne chiedeva il rimborso, per un importo di EUR 29 013,60 corrispondente al periodo gennaio-dicembre 2002, con istanza pervenuta al Bundesamt für Finanzen il 7 luglio 2003.

10. Con decisione 12 febbraio 2004 quest'ultimo respingeva l'istanza ritenendo non soddisfatta nella specie la condizione della reciprocità di cui all'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'UStG. Inoltre, con decisione 27 aprile 2004 esso respingeva per lo stesso motivo anche l'opposizione presentata dalla ricorrente contro la prima decisione.

11. Il 5 maggio 2004 la ricorrente introduceva quindi ricorso dinanzi al Finanzgericht Köln.

12. Nell'ordinanza di rinvio viene rilevato che il rimborso in favore della ricorrente dell'imposta pagata a monte in Germania sarebbe escluso dal diritto nazionale in applicazione dell'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'UStG. Il giudice di rinvio constata che nel periodo di riferimento per il rimborso la Repubblica ceca prelevava un'imposta sulla cifra d'affari, senza concedere però alle imprese tedesche il rimborso dell'imposta pagata a monte.

13. Il giudice di rinvio dubita tuttavia che l'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'UStG sia conforme alle prescrizioni dell'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva, sulle quali la prima disposizione pur si fonda rispecchiandone il tenore letterale. Detto giudice si domanda se l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva non debba essere interpretato restrittivamente, per quanto riguarda gli Stati membri dell'OMC e quindi parti contraenti del GATS, conformemente alla clausola della

nazione più favorita di cui all'art. II, n. 1, del GATS; se si debba cioè ritenere, stante quest'ultima disposizione, che la facoltà offerta dall'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva di subordinare il rimborso dell'imposta pagata a monte al requisito della reciprocità non valga nei confronti degli Stati membri dell'OMC.

14. Il giudice di rinvio constata che la Repubblica ceca e la Comunità europea sono membri dell'OMC, e quindi anche parti contraenti del GATS, dal 1° gennaio 1995, e che gli Stati membri della Comunità europea rinunciano ad applicare tra loro una condizione di reciprocità analoga a quella di cui all'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva. Sarebbe quindi indubbio che anche la Repubblica ceca, in base all'art. II, n. 1, del GATS, può contare su un trattamento che prescinde dalla condizione della reciprocità [5].

15. Il giudice di rinvio rileva peraltro che il GATS è un accordo puramente di diritto internazionale che istituisce diritti e obblighi solo tra i suoi membri e che le violazioni del GATS devono essere trattate, in via di principio, solo in base all'intesa conclusa nell'ambito dell'OMC sulle norme e sulle procedure che disciplinano la risoluzione delle controversie. Nondimeno, ciò non significherebbe, a parere del giudice di rinvio, che la Comunità europea e le sue istituzioni non debbano interpretare e applicare conformemente al GATS gli atti di diritto comunitario derivato adottati prima dell'adesione all'OMC, tra cui la tredicesima direttiva. Infatti, gli accordi, come il GATS, conclusi alle condizioni indicate nell'art. 300, n. 7, CE, cui rinvia espressamente l'art. 133, n. 3, CE, sarebbero vincolanti per le istituzioni della Comunità e per gli Stati membri della medesima e costituirebbero parte integrante del diritto comunitario.

16. Ritenendo che la soluzione della controversia di cui è adito dipenda dalla compatibilità dell'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'UStG con l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva e nutrendo dubbi circa la corretta interpretazione di tale ultima disposizione, il giudice di rinvio, sospendendo il procedimento pendente dinanzi ad esso, sottopone alla Corte il seguente quesito:

«Se l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva (...) debba essere interpretato, restrittivamente, nel senso che la facoltà ivi accordata agli Stati membri di subordinare il rimborso dell'IVA alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari non si riferisce a

5 — Ciò si evincerebbe, secondo il giudice di rinvio, anche dal fatto che, sebbene l'art. II, n. 2, del GATS abbia espressamente previsto la possibilità di escludere dall'ambito d'applicazione dell'art. II, n. 1, del GATS misure incompatibili con la clausola della nazione più favorita purché tali misure siano elencate nel corrispondente allegato dell'Accordo e rispettino le condizioni ivi previste, nessuna riserva di questo tipo è stata prevista, nel suddetto allegato, per l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva.

quegli Stati che, in quanto parti contraenti del [GATS], possono avvalersi della clausola della nazione più favorita prevista in tale accordo (art. II, n. 1, del GATS)».

Analisi giuridica

17. Le parti che, in forza dell'art. 23 dello Statuto della Corte, hanno depositato osservazioni scritte dinanzi alla Corte — ovverosia i governi cipriota e polacco nonché la Commissione — sono concordi nel ritenere, sia pure per motivi in parte diversi, che la questione pregiudiziale meriti risposta negativa [6].

18. Sono anch'io dello stesso avviso, per le ragioni che esporrò di seguito.

19. Ritengo opportuno esaminare in primo luogo l'argomentazione su cui la Commissione si è più ampiamente diffusa nelle sue osservazioni scritte e con la quale fa in sostanza valere l'esigenza di non riconoscere ad un operatore stabilito in uno Stato terzo, quale la ricorrente all'epoca dei fatti [7], una posizione persino più vantaggiosa di quella di cui godono gli operatori stabiliti all'interno della Comunità.

20. La Commissione fa osservare che il regime dei rimborsi dell'IVA in favore dei soggetti passivi non residenti nello Stato che si applica agli operatori stabiliti all'interno della Comunità conformemente alla direttiva 79/1072/CEE [8] è contraddistinto dalla corrispondenza di principio, evidenziata dalla Corte nella sentenza Debouche [9], tra il diritto al rimborso e il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte. La Commissione osserva che, secondo detta sentenza, conformemente alla finalità del sistema delle direttive sull'IVA un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del paese non ha diritto neppure al rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro [10].

21. Analoga soluzione dovrebbe valere, a fortiori, per quanto riguarda il rimborso dell'IVA pagata a monte in favore di

6 — Il governo polacco invita comunque la Corte a limitare nel tempo gli effetti della sua pronuncia ove dia risposta affermativa alla questione pregiudiziale.

7 — Come noto, la Repubblica ceca è membro della Comunità europea solo dal 1° maggio 2004.

8 — Ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11).

9 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-302/93 (Racc. pag. I-4495).

10 — Sentenza Debouche, cit., punto 15.

operatori stabiliti in Stati terzi, e ciò anche in virtù dell'art. 3, n. 2, della tredicesima direttiva, a norma del quale il rimborso di cui all'art. 2, n. 1, della medesima direttiva non può essere concesso a condizioni più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi della Comunità. Secondo la Commissione, se un operatore stabilito in uno Stato terzo non è ivi assoggettato all'IVA, non può farvi valere diritti relativi all'imposta pagata a monte, per cui non dovrebbe poter far valere nemmeno diritti al rimborso nei confronti di Stati membri della Comunità nei quali abbia eventualmente pagato l'IVA a monte. Una soluzione contraria finirebbe per far beneficiare tale operatore di un trattamento più favorevole di quello applicabile ai soggetti passivi stabiliti nella Comunità.

22. La Commissione afferma inoltre che «la possibilità di dedurre l'imposta pagata a monte nel proprio paese di origine in qualità di soggetto passivo costituisce proprio un'"esigenza di reciprocità" di diritto comunitario» e che «le imprese stabilite in altri Stati membri della Comunità possono del resto anche beneficiare del meccanismo della deduzione dell'imposta a monte». Deriverebbe da ciò «una reciprocità» tra gli Stati membri della Comunità [11].

23. A parere della Commissione, il rifiuto delle autorità tedesche di procedere al rimborso sollecitato dalla ricorrente non è contrario alla clausola della nazione più favorita prevista dal GATS. Tale rifiuto non svantaggerebbe la ricorrente rispetto alle imprese stabilite nella Comunità, ma sarebbe anzi conforme al sistema dell'IVA comunitaria e al principio generale di uguaglianza, in quanto evita di mettere la ricorrente — che non è, secondo la Commissione, un soggetto passivo ai sensi della direttiva 77/388/CEE [12] — in una situazione più vantaggiosa rispetto a quella propria delle imprese stabilite nella Comunità.

24. Ebbene, a me pare che l'eventuale fondatezza in fatto e in diritto dell'argomentazione della Commissione ora in esame — la quale si fonda sul presupposto, di ordine fattuale, che all'epoca dei fatti la ricorrente non era assoggettata ad un'imposta sulla cifra d'affari nello Stato in cui era stabilita — non avrebbe alcuna incidenza sul merito della questione pregiudiziale, che è posta in termini di pura interpretazione dei testi e prescinde quindi dalle circostanze che caratterizzano il caso di specie.

25. Il problema che detta argomentazione sembra semmai porre è quello della rilevanza della questione pregiudiziale ai fini della decisione che deve essere presa dal Finanzgericht Köln, e quindi quello della ricevibilità della questione medesima.

11 — Osservazioni scritte della Commissione, punto 20, in fine.

12 — Sesta direttiva del Consiglio 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).

26. Ove, infatti, risultasse che nel periodo considerato la ricorrente non era assoggettata ad un'imposta sulla cifra d'affari nella Repubblica ceca o che, pur essendolo, non beneficiava in detto Stato della deduzione dell'imposta pagata a monte, l'invocazione da parte sua — in forza di un'interpretazione dell'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva conforme all'art. II, n. 1, del GATS — del medesimo trattamento che la Germania assicura, in materia di rimborso dell'IVA pagata a monte, alle imprese comunitarie non potrebbe in nessun caso giovarle nel senso di farle ottenere il richiesto rimborso.

27. La ricostruzione della normativa comunitaria in materia di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi residenti in un altro Stato membro della Comunità operata dalla Commissione, sulla scorta della sentenza Debouche, mi pare, in effetti, corretta. La Corte ha precisato il nesso esistente tra il diritto a deduzione nello Stato membro di stabilimento e il diritto al rimborso in un altro Stato membro nel quale le spese sono effettuate. Essa ha infatti statuito che un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte nello Stato membro di stabilimento non ha diritto neppure, conformemente alla finalità del sistema delle direttive sull'IVA, al rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro [13].

28. Ciò detto, ritengo tuttavia che non debbano nutrirsi seri dubbi sulla ricevibilità, sotto il profilo della rilevanza per il giudizio a quo, della questione pregiudiziale posta dal giudice di rinvio.

29. In proposito, ricordo che, secondo costante giurisprudenza, nell'ambito della collaborazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita dall'art. 234 CE spetta esclusivamente al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia, il quale deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale ai fini dell'emanazione della propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, quando le questioni pregiudiziali sollevate vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire [14]. Il rigetto di una domanda presentata da un giudice nazionale è possibile solo qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto comunitario chiesta da tale giudice non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, oppure qualora il problema sia di natura ipotetica o la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte [15].

13 — In questi termini, richiamando la sentenza Debouche, cit. (punto 15), sentenza 13 luglio 2000, causa C-136/99, Monte dei Paschi di Siena (Racc. pag. I-6109, punto 23).

14 — Sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman e a. (Racc. pag. I-4921, punto 59); 26 novembre 1998, causa C-7/97, Bronner (Racc. pag. I-7791, punto 16), e 23 novembre 2006, causa C-238/05, Asnef-Equifax (Racc. pag. I-11125, punto 15).

15 — Sentenze citate Bosman e a., punto 61; Bronner, punto 17, e Asnef-Equifax, punto 17.

30. Ebbene, l'argomentazione della Commissione ora in esame non dimostra che una delle succitate situazioni ricorra nel caso di specie.

31. A tale riguardo, osservo, anzitutto, che il presupposto fattuale su cui si fonda detta argomentazione, cioè la circostanza che la ricorrente, all'epoca dei fatti, non era assoggettata ad un'imposta sulla cifra d'affari nella Repubblica ceca, è semplicemente affermato dalla Commissione, ma non risulta corroborato dalle informazioni contenute nell'ordinanza di rinvio.

32. Quest'ultima non contiene informazioni precise quanto al regime fiscale vigente nella Repubblica ceca all'epoca dei fatti. Alla pag. 5, sub cc), di tale ordinanza è indicato che «le imposte fatturate alla ricorrente sono anche deducibili come imposte pagate a monte (...) in quanto la ricorrente stessa era debitrice delle imposte». Alla pag. 6, sub bbb), si rileva poi che «[n]el periodo di riferimento per il rimborso la Repubblica ceca ha effettivamente prelevato un'imposta sulla cifra d'affari, ma all'epoca non concedeva alle imprese nazionali alcun rimborso dell'imposta pagata a monte»; e si aggiunge inoltre la constatazione, che pare essenziale al giudice di rinvio, secondo cui alle imprese tedesche non è concesso un analogo rimborso dell'imposta pagata a monte nella Repubblica ceca.

33. Dall'ordinanza di rinvio non risulta in alcun modo che la ricorrente, all'epoca dei fatti, non fosse assoggettata ad un'imposta sulla cifra d'affari nella Repubblica ceca. Sebbene il secondo dei passaggi dell'ordinanza di rinvio che ho riportato al paragrafo precedente sembri suggerire che la ricorrente non poteva comunque beneficiare in detto Stato della deduzione dell'imposta pagata a monte, non mi pare potersi ritenere che tale circostanza emerga in modo inequivocabile, e quindi manifesto, dall'ordinanza stessa.

34. Peraltro, quand'anche tale circostanza risultasse confermata, la questione pregiudiziale posta dal giudice di rinvio non perderebbe per questo necessariamente di rilevanza ai fini della decisione che esso è chiamato ad adottare. È opportuno, in proposito, ricordare che, stando a quanto emerge dall'ordinanza di rinvio, la decisione di diniego del rimborso adottata dal Bundesamt für Finanzen si fondava semplicemente sull'assenza di reciprocità ai sensi dell'art. 18, comma 9, sesta frase, dell'UStG e che il giudice di rinvio dubita della correttezza di siffatta motivazione nutrendo dubbi sulla compatibilità di tale disposizione con l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva.

35. Ciò che dunque sembra interessare al giudice di rinvio è sapere se il Bundesamt für Finanzen poteva validamente opporre alla ricorrente l'assenza di reciprocità tra Repubblica ceca e Germania quanto alla previsione da parte di ciascuno Stato del diritto al rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari

pagata a monte in detto Stato da operatori stabiliti nell'altro Stato, allorché la Germania non subordina all'esistenza di reciprocità la concessione di tale beneficio ad operatori stabiliti in altri Stati membri della Comunità.

36. Ritengo utile precisare, stante una certa ambiguità delle considerazioni della Commissione che ho riportato al paragrafo 22 supra, che non può affermarsi che il sistema normativo delineato dalle direttive comunitarie in materia di IVA ammetta che gli Stati membri della Comunità subordinino ad una condizione di reciprocità l'applicazione delle norme interne che traspongono le disposizioni comunitarie relative al rimborso dell'IVA ai soggetti passivi residenti in un altro Stato membro. Il fatto che una componente di detto sistema normativo, per quanto concerne detto rimborso, sia rappresentata da una sorta di reciproco riconoscimento delle normative interne che disciplinano l'assoggettamento ad imposta e il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte non vuol dire affatto che sia consentito agli Stati membri far valere una condizione di reciprocità nella concessione del beneficio in questione. Ciascuno Stato membro è obbligato a conformare il suo diritto interno in modo da assicurare agli operatori stabiliti negli altri Stati membri, alle condizioni previste dalla normativa comunitaria, il rimborso dell'IVA pagata a monte su transazioni avvenute nel proprio territorio, e ciò a prescindere dall'effettivo rispetto di tale obbligo da parte degli altri Stati membri.

37. Nell'ipotesi in cui la ricorrente nel periodo considerato fosse assoggettata ad imposta sulla cifra d'affari e beneficiasse della deduzione dell'imposta pagata a monte nel suo Stato di stabilimento, una risposta affermativa alla questione pregiudiziale implicherebbe il suo diritto al richiesto rimborso analogamente a quanto sarebbe praticato dalla Germania per un operatore comunitario che si trovasse nelle medesime condizioni.

38. Nell'ipotesi, invece, in cui la ricorrente, all'epoca, non fosse assoggettata ad imposta sulla cifra d'affari o comunque non beneficiasse della deduzione dell'imposta pagata a monte nel suo Stato di stabilimento, essa non potrebbe certo ottenere il richiesto rimborso invocando il trattamento comunitario; ma una risposta affermativa alla questione pregiudiziale implicherebbe che una decisione di diniego di tale rimborso non può basarsi sulla motivazione di cui si è avvalso il Bundesamt für Finanzen.

39. Anche in tale seconda ipotesi, dunque, non va affatto escluso che, sebbene la ricorrente non possa ottenere il richiesto rimborso, la questione pregiudiziale posta dal giudice di rinvio possa comunque risultare rilevante al fine di risolvere la controversia di cui è adito, in particolare nella prospettiva di un'eventuale sostituzione

dei motivi della decisione del Bundesamt für Finanzen [16].

40. Ritengo dunque — fermo restando che spetterà al giudice di rinvio, in caso di risposta affermativa alla questione pregiudiziale da parte della Corte, accertare se la ricorrente, all'epoca dei fatti, era assoggettata ad imposta sulla cifra d'affari nella Repubblica ceca ed aveva ivi diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte — che l'argomentazione della Commissione che ho appena esaminato non solo non incida sul merito della questione pregiudiziale, ma nemmeno dimostri la manifesta irrilevanza di quest'ultima ai fini dell'emananda decisione del giudice di rinvio, né dunque l'irricevibilità della questione medesima conformemente alla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 234 CE.

41. Passando al merito della questione pregiudiziale, considero anzitutto infondato l'argomento sollevato dal governo polacco secondo cui l'art. II, n. 1, del GATS non è pertinente nel caso di specie in quanto la regola che vi è sancita si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi e non al trattamento fiscale ad esse riservato. Come giustamente osservato dalla Commissione nella sua risposta al quesito scritto che, su questo punto, la Corte ha posto alle parti nel corso del procedimento, le misure di carattere fiscale non sono sottratte all'applicazione delle disposizioni del GATS.

42. A tale riguardo, osservo che la definizione delle misure che rientrano nel campo di applicazione del GATS è estremamente ampia. Ai termini del suo art. I, n. 1, il GATS «si applica a provvedimenti adottati dai membri che incidono sugli scambi di servizi» [17], laddove per «provvedimenti adottati dai membri» deve intendersi, a norma dell'art. I, n. 3, lett. a), del GATS, misure adottate da «autorità e governi centrali, regionali o locali» e da «organismi non governativi, nell'esercizio dei poteri delegati da governi o autorità centrali, regionali o locali». Inoltre, come evidenziato dalla Commissione, l'art. XXVIII, lett. a), del GATS precisa che, ai fini dello stesso accordo, «"misura" significa qualsiasi misura adottata da un membro, sotto forma di legge, regolamento, norma, procedura, decisione, provvedimento amministrativo o qualsivoglia altra forma». Infine, specifici riferimenti alla materia fiscale sono contenuti in altre disposizioni del GATS, quali l'art. XIV, lett. d) ed e), e l'art. XXVIII, lett. o).

16 — Non è d'altronde inutile sottolineare che, come emerge dall'ordinanza di rinvio, la ricorrente non ha fondato il suo ricorso dinanzi al Finanzgericht Köln sulla clausola della nazione più favorita di cui all'art. II, n. 1, del GATS, ma sembra essere stato invece il giudice di rinvio a sollevare d'ufficio la questione pregiudiziale in esame.

17 — Secondo l'Organo d'appello istituito in seno all'OMC, l'utilizzo, all'art. I, n. 1, del GATS, del termine «incidono», il quale identifica misure che hanno «un effetto» sullo scambio di servizi, riflette l'intento degli autori del GATS di dare a tale accordo un campo di applicazione ampio [rapporto WT/DS27/AB/R, «*European Communities — Bananas*», del 25 settembre 1997 (reperibile sul sito Internet dell'OMC: www.wto.org), paragrafo 220].

43. Mi preme peraltro segnalare un diverso aspetto, che non è stato rilevato né nell'ordinanza di rinvio né nelle osservazioni scritte sottoposte alla Corte e che attiene alla c.d. «preferenza comunitaria» quale regime derogatorio alla clausola della nazione più favorita di cui all'art. II, n. 1, del GATS.

44. Al di là, infatti, delle esenzioni specifiche a norma dell'art. II, n. 2, del GATS che devono essere previste nell'apposito allegato all'accordo stesso, il GATS prevede una serie di ulteriori deroghe al trattamento della nazione più favorita, fra le quali quella *ratione personae* di cui all'art. V, relativo all'«Integrazione economica».

45. Detto articolo, al n. 1, precisa che il GATS «non impedisce ai suoi membri di sottoscrivere o stipulare un accordo che liberalizzi gli scambi di servizi tra le parti contraenti», purché un certo numero di condizioni siano rispettate: copertura di un «numero sostanziale di settori» [art. V, n. 1, lett. a)], eliminazione delle misure discriminatorie e/o divieto di introdurne di nuove o più severe [art. V, n. 1, lett. b)], finalità di favorire gli scambi tra le parti contraenti e assenza di innalzamento del livello generale delle barriere agli scambi di servizi, nell'ambito dei rispettivi settori e sottosettori, nei confronti di membri estranei all'accordo [art. V, n. 4].

46. In sostanza, l'art. V fa salve, alle suddette condizioni, misure adottate in forza di accordi di integrazione economica — tipicamente volti a consentire alle parti contraenti di raggiungere tra loro un grado di liberalizzazione superiore a quello realizzato tra i membri dell'OMC — che sarebbero altrimenti incompatibili con l'obbligo del trattamento della nazione più favorita di cui all'art. II [18].

47. Pertanto, se ed in quanto il Trattato CE soddisfi le condizioni previste dall'art. V del GATS, uno Stato che sia membro dell'OMC e non della Comunità non può pretendere, invocando l'art. II, n. 1, del GATS, che ad un prestatore di servizi stabilito nel suo territorio sia accordato da uno Stato membro della Comunità il medesimo trattamento da quest'ultimo riservato, conformemente al diritto comunitario, ad un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro della Comunità. In simili circostanze non potrebbe che darsi alla questione pregiudiziale una risposta negativa.

48. Ciò detto, non ritengo necessario, ai fini del presente procedimento pregiudiziale, verificare se il Trattato CE soddisfa effettivamente tutte le suddette condizioni, esame che può presentare una certa complessità

18 — Rapporto del Panel WT/DS139/R e WT/DS142/R, «*Canada — Certain Mesures Affecting the Automotive Industry*», dell'11 febbraio 2000 (reperibile sul sito Internet dell'OMC: www.wto.org), paragrafo 10.271.

soprattutto in relazione alla condizione relativa all'assenza di innalzamento del livello generale delle barriere agli scambi di servizi nei confronti di membri estranei all'accordo *nell'ambito del settore o sottosettore interessato.*

49. Infatti, anche ipotizzando che possa concludersi nel senso che il Trattato CE non soddisfa dette condizioni, e che quindi la situazione della ricorrente si presti in teoria all'applicazione del trattamento comunitario in forza dell'art. II, n. 1, del GATS, mi pare evidente che, in applicazione della giurisprudenza della Corte relativa agli effetti degli accordi dell'OMC sul piano interno comunitario, non si possa che dare alla questione pregiudiziale una risposta in senso negativo.

50. Al riguardo, occorre anzitutto ricordare, come hanno fatto tutte le parti che hanno presentato osservazioni scritte, che per giurisprudenza costante, tenuto conto della loro natura e della loro economia, gli accordi dell'OMC non figurano in linea di principio tra le normative alla luce delle quali la Corte controlla la legittimità degli atti delle istituzioni comunitarie [19]. D'altra parte, per le stesse ragioni, la Corte considera le disposizioni degli accordi dell'OMC inidonee a creare in capo ai singoli diritti che questi possano invocare direttamente dinanzi al giudice ai sensi del diritto comunitario [20].

51. Solo nel caso in cui la Comunità abbia inteso dare esecuzione ad un obbligo particolare assunto nell'ambito dell'OMC, ovvero nel caso in cui l'atto comunitario rinvii espressamente a precise disposizioni degli accordi dell'OMC, spetta alla Corte controllare la legittimità dell'atto comunitario controverso alla luce delle norme dell'OMC [21].

52. Rilevando che nella specie la Comunità non ha inteso dare esecuzione ad un obbligo particolare assunto nell'ambito dell'OMC e che la tredicesima direttiva non rinvia espressamente a precise disposizioni degli accordi dell'OMC, i governi cipriota e polacco ritengono che la giurisprudenza menzionata al paragrafo 50 supra implichi una risposta negativa alla questione pregiudiziale posta dal Finanzgericht Köln.

53. Occorre tuttavia sottolineare che nella fattispecie l'art. II, n. 1, del GATS non è invocato per contestare la validità dell'art. 2,

19 — Sentenze 23 novembre 1999, causa C-149/96, Portogallo/Consiglio (Racc. pag. I-8395, punto 47), e 14 dicembre 2000, cause riunite C-300/98 e C-392/98, Dior e a. (Racc. pag. I-11307, punto 43); ordinanza 2 maggio 2001, causa C-307/99, OGT Fruchthandelsgesellschaft (Racc. pag. I-3159, punto 24), e sentenza 1° marzo 2005, causa C-377/02, Van Parys (Racc. pag. I-1465, punto 39).

20 — Sentenza Dior e a., cit., punto 44, e ordinanza OGT Fruchthandelsgesellschaft, cit., punto 25.

21 — Sentenze citate Portogallo/Consiglio, punto 49, e Van Parys, punto 40.

n. 2, della tredicesima direttiva. Come la Commissione fa giustamente osservare, la questione pregiudiziale non verte sull'eventuale efficacia diretta [22] della clausola della nazione più favorita prevista dal GATS, ma sull'interpretazione, conforme al diritto dell'OMC, della clausola di reciprocità in materia di rimborso dell'imposta pagata a monte prevista dalla tredicesima direttiva [23].

54. A questo riguardo, a ragione il giudice di rinvio ricorda che gli accordi internazionali conclusi, come il GATS, alle condizioni indicate nell'art. 228 del Trattato CE (divenuto art. 300 CE) sono, a norma del n. 7 del medesimo articolo, vincolanti per le istituzioni della Comunità e per gli Stati membri.

55. Ebbene, secondo la Corte, la prevalenza degli accordi internazionali conclusi dalla Comunità sulle norme di diritto comunitario derivato impone di interpretare queste ultime in maniera per quanto possibile conforme agli accordi [24].

56. Questa posizione della Corte risulta confermata e rafforzata dalle pronunce con cui, pur richiamando la giurisprudenza di cui ho riferito al paragrafo 50 supra, essa ha stabilito che, in un settore al quale si applica l'accordo sugli aspetti dei diritti di proprietà intellettuale attinenti al commercio (in prosieguo: l'«accordo ADPIC») — che costituisce l'allegato 1 C all'Accordo che istituisce l'OMC — e nel quale la Comunità ha già legiferato, come nel settore del marchio, le autorità giudiziarie degli Stati membri sono tenute, ai sensi del diritto comunitario, quando sono chiamate ad applicare le loro norme nazionali per disporre misure provvisorie a tutela dei diritti rientranti in tale settore, a farlo nei limiti del possibile alla

22 — Come la Commissione nelle sue osservazioni scritte, utilizzo l'espressione «efficacia diretta» in senso lato, intendendovi compresa, oltre l'efficacia (o invocabilità) «di sostituzione» — ossia l'idoneità della disposizione dell'accordo internazionale, in quanto fonte di diritti ed obblighi, ad essere applicata alla fattispecie concreta in luogo della contrastante norma (di diritto comunitario derivato o di diritto nazionale) altrimenti applicabile —, anche l'efficacia (o invocabilità) «di esclusione», ossia l'idoneità di quella disposizione, in quanto parametro di legittimità, ad impedire l'efficacia di detta norma, senza però sostituirsi ad essa. Sulla distinzione concettuale tra invocabilità di sostituzione e invocabilità di esclusione, nel contesto però dei rapporti tra direttive comunitarie e norme di diritto interno degli Stati membri, rimando alle conclusioni rese dagli avvocati generali Saggio, nelle cause riunite da C-240/98 a C-244/98, Océano Grupo Editorial e Salvat Editores, definite con sentenza del 27 giugno 2000 (Racc. pag. I-4941, paragrafi 37-39), e Léger, nella causa C-287/98, Linster, definita con sentenza 19 settembre 2000 (Racc. pag. I-6917, paragrafi 55-77).

23 — Rilevo comunque che la tredicesima direttiva è anteriore agli accordi dell'OMC (conclusi nel 1994) e non è mai stata modificata, per cui né rinvia espressamente a precise disposizioni di detti accordi né la Comunità poteva voler dare con essa esecuzione ad un obbligo particolare assunto nell'ambito dell'OMC. Aggiungo inoltre che il testo della direttiva non consente nemmeno di ritenere che, adottandola, la Comunità intendesse dare esecuzione ad un obbligo particolare derivante dall'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (in prosieguo: il «GATT») del 1947, il quale, peraltro, non copriva il settore dei servizi.

24 — Sentenza 10 settembre 1996, causa C-61/94, Commissione/Germania (Racc. pag. I-3989, punto 52). Già nella sentenza 24 novembre 1992, causa C-286/90, Poulsen e Diva Navigation (Racc. pag. I-6019, punti 9 e 11), la Corte, basandosi sul presupposto che le competenze della Comunità devono venir esercitate nel rispetto del diritto internazionale, aveva affermato che l'art. 6 del regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3094, che istituisce misure tecniche per la conservazione delle risorse della pesca (GU L 288, pag. 1), andava interpretato, e la sua sfera d'applicazione circoscritta, alla luce delle norme pertinenti del diritto marittimo internazionale, tra le quali quelle contenute nella convenzione per la conservazione del salmone nell'Atlantico settentrionale (GU L 378, pag. 25), stipulata dalla Comunità nel 1982. Inoltre, nelle sentenze 17 ottobre 1995, causa C-70/94, Werner (Racc. pag. I-3189, punto 23), e causa C-83/94, Leifer e a. (Racc. pag. I-3231, punto 24), la Corte aveva fatto riferimento all'art. XI del GATT considerandolo «pertinente ai fini dell'interpretazione di una disciplina comunitaria relativa al commercio internazionale».

luce del testo e della finalità dell'art. 50 dell'accordo ADPIC [25].

57. Pertanto, a differenza di quanto ritengono i governi cipriota e polacco, conformemente alla giurisprudenza della Corte la mancanza di efficacia diretta degli accordi dell'OMC non esclude l'obbligo per i giudici comunitari e nazionali di interpretare le norme comunitarie di diritto derivato in modo per quanto possibile conforme alle disposizioni inserite in detti accordi.

58. Tale obbligo, tuttavia, come evidenzia opportunamente la Commissione, è circoscritto a «quanto possibile». Ciò significa che la norma comunitaria da interpretare deve lasciare spazio a più possibili interpretazioni. Laddove, invece, il suo significato sia inequivocabile e contrastante con la portata della disposizione, di rango superiore, dell'accordo internazionale, essa non sarà suscettibile di interpretazione conforme a quest'ultima, per cui solo interpretandola *contra legem*, il che equivale a porne nel nulla il precetto, è possibile pervenire ad un risultato conforme all'accordo. Una siffatta neutralizzazione della norma comunitaria in ossequio alla disposizione dell'accordo internazionale presuppone tuttavia che quest'ultima esplichi un qualche effetto diretto, almeno di «esclusione» [26], nell'ordinamento comunitario, effetto che però, in applicazione della giurisprudenza citata ai paragrafi 50 e 51 supra, non può riconoscersi nel caso di specie.

59. Ebbene, mi pare che l'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva non lasci spazio a dubbi interpretativi quanto all'identificazione degli Stati terzi nei confronti dei quali gli Stati membri della Comunità sono autorizzati a far valere la condizione della reciprocità ai fini del rimborso, ai sensi del n. 1 dello stesso articolo, dell'IVA pagata a monte da un soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità. La disposizione in esame si riferisce chiaramente e indistintamente a tutti gli Stati terzi, senza lasciar profilarsi possibili esclusioni.

60. L'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva, stante il suo tenore letterale privo di ambiguità, non si presta dunque, a mio avviso, ad un'interpretazione restrittiva come quella prospettata nella questione pregiudiziale.

25 — Sentenze Dior e a., cit., punto 47, e 16 novembre 2004, causa C-245/02, Anheuser-Busch (Racc. pag. I-10989), punto 55.

26 — V. nota 22 supra.

Conclusioni

61. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere al quesito posto dal Finanzgericht Köln nei seguenti termini:

«L'art. 2, n. 2, della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, deve essere interpretato nel senso che la facoltà ivi accordata agli Stati membri di subordinare il rimborso dell'IVA pagata a monte da soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari può essere esercitata nei confronti di tutti gli Stati terzi, ivi compresi quelli che, in quanto parti contraenti dell'Accordo generale sugli scambi di servizi, possono invocare la clausola della nazione più favorita di cui all'art. II, n. 1, di tale accordo».