SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

18 giugno 2009 *

Nel procedimento C-566/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 30 novembre 2007, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2007, nella causa

Staatssecretaris van Financiën

contro

Stadeco BV,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, dalla sig.ra P. Lindh e dal sig. A. Arabadjiev (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 dicembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Stadeco BV, dall'avv. A. Fruijtier, advocaat,

— per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra C. Wissels, dal sig. M. de Grave e dalla sig.ra C. ten Dam, in qualità di agenti,

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti,

— per il governo ellenico, dal sig. S. Spyropoulos, dalle sig.re S. Trekli e M. Tassopoulou, in qualità di agenti,

— per il governo italiano, dal sig. R. Adam, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 marzo 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva»), e del principio della neutralità fiscale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone lo Staatssecretaris van Financiën (in prosieguo: lo «Staatssecretaris») alla Stadeco BV (in prosieguo: la «Stadeco») in merito al diritto di un soggetto passivo alla rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») esposta sulla fattura trasmessa al beneficiario delle prestazioni di servizi effettuate.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 9, n. 2, lett. c), della medesima direttiva stabilisce che «il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto (…) attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività (…) è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite».

5 L'art. 21, n. 1, lett. c), della suddetta direttiva dispone che l'IVA è dovuta, in regime interno, «da chiunque indichi l'[IVA] in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci».

La normativa nazionale

6 Ai sensi dell'art. 1, n. 1, lett. a), della legge del 28 giugno 1968, in materia di imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting) (*Staatsblad* 1968, n. 329), nella versione applicabile all'esercizio fiscale oggetto della causa principale (in prosieguo: la «Wet»), «è prevista, con la denominazione di "imposta sulla cifra d'affari" un'imposta riscossa sul(…)le forniture di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate da un imprenditore, nell'ambito della sua impresa, sul territorio dei Paesi Bassi».

7 L'art. 6, n. 2, lett. c), punto 1, della Wet enuncia che «il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto (…) attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini (…) è quello in cui tali attività o lavori sono stati materialmente eseguiti».

8 In forza dell'art. 12, n. 2, della Wet, «l'imposta è riscossa dall'imprenditore che effettua la fornitura di beni o la prestazione di servizi».

9 L'art. 14, n. 1, della Wet dispone che l'«imposta divenuta esigibile nel corso di un esercizio finanziario dev'essere versata sulla base di una dichiarazione».

10 Ai sensi dell'art. 37 della Wet, «il soggetto che in qualsiasi modo esponga in una fattura un'imposta sulla cifra d'affari, dal medesimo non dovuta per motivi diversi da quelli elencati nel presente articolo, è tenuto al pagamento dell'imposta nel momento di emissione della fattura; esso è tenuto a versarla conformemente all'articolo 14».

11 Dalla decisione di rinvio risulta che, all'epoca dei fatti della causa principale e, come precisato dal governo olandese, alla luce di istruzioni da parte dello Staatssecretaris, l'amministrazione finanziaria olandese richiedeva all'emittente di una fattura in cui era stata erroneamente indicata l'imposta sulla cifra d'affari, ai fini della rettifica di tale imposta, di rettificare tale fattura, o mediante emissione di una nuova fattura, oppure mediante emissione di una nota di accredito intestata al beneficiario delle prestazioni di servizi effettuate.

Causa principale e questioni pregiudiziali

12 La Stadeco è un'impresa con sede nei Paesi Bassi che esercita attività di noleggio, assemblaggio e smontaggio di stand per fiere ed esposizioni.

13 Negli anni dal 1993 al 1995, la Stadeco effettuava servizi in Germania e in Stati terzi per conto dell'Economische Voorlichtingsdienst (Ufficio di informazioni economiche, in prosieguo: l'«EVD»), un organismo di diritto pubblico con sede nei Paesi Bassi dipendente dal Ministero dell'economia. L'EVD si avvaleva dei servizi della Stadeco unicamente nell'ambito di attività non soggette all'imposta sulla cifra d'affari nei Paesi Bassi e, in quanto componente di un ente pubblico, non aveva diritto alla detrazione di tale imposta.

14 Le fatture per i suddetti servizi, forniti al di fuori del territorio dei Paesi Bassi, esponevano gli importi dovuti a titolo di imposta sulla cifra d'affari che sarebbe stata applicabile a servizi analoghi forniti all'interno di esso. L'EVD pagava tali fatture integralmente, e la Stadeco versava nei Paesi Bassi le imposte esposte.

15 Nel 1996, l'amministrazione finanziaria comunicava alla Stadeco che quest'ultima non era tenuta al versamento dell'imposta sulla cifra d'affari nei Paesi Bassi in relazione a tali prestazioni di servizi, effettuate al di fuori del territorio di tale Stato. Successivamente, la Stadeco richiedeva il rimborso della totalità delle imposte versate a tale titolo, per una somma pari a NLG 230 314 (EUR 104 512). Poiché l'amministrazione finanziaria aveva subordinato la concessione del rimborso richiesto alla rettifica delle fatture rilasciate all'EVD, la Stadeco trasmetteva all'amministrazione medesima una copia della nota di accredito emessa a tal fine. La Stadeco otteneva, di conseguenza, il rimborso.

16 Tuttavia, in occasione di un controllo effettuato nel 2000, l'amministrazione finanziaria rilevava che la Stadeco non aveva emesso alcuna nota di accredito a favore dell'EVD, né rettificato le fatture, né provveduto a restituire alcun importo a quest'ultima. Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria emetteva nei confronti della Stadeco un avviso di accertamento per l'intero importo delle imposte rimborsate.

17 In seguito al rigetto del reclamo da essa esperito avverso tale avviso di accertamento, la Stadeco otteneva l'annullamento di quest'ultimo dal Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello de L'Aia). Detto giudice rilevava che la rettifica delle inesattezze nella fatturazione non era necessaria, nel caso di specie, poiché non sussisteva alcun rischio di perdita di gettito fiscale, essendo la natura dell'EVD tale da escludere ogni diritto alla detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari.

18 Avverso la sentenza del Gerechtshof te 's-Gravenhage, lo Staatsecretaris proponeva ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden, sostenendo che la Stadeco non avesse diritto a conservare il rimborso dell'imposta sulla cifra d'affari, in quanto non aveva assolto le condizioni relative alla rettifica degli errori di fatturazione.

19 Il giudice del rinvio ritiene che, non ricadendo il luogo di effettuazione delle prestazioni in oggetto all'interno del territorio dei Paesi Bassi, in forza delle norme sostanziali in materia di IVA l'avviso di accertamento avrebbe potuto fondarsi unicamente sull'art. 37 della Wet, norma di trasposizione nel diritto olandese dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

20 Nondimeno, il giudice del rinvio dubita circa l'insorgenza di un debito d'imposta ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva nello Stato membro di residenza del soggetto emittente la fattura, nell'ipotesi in cui si ritenga che il luogo di effettuazione della prestazione conteggiata in tale fattura ricada all'interno del territorio di un altro Stato membro, in conformità con il sistema comune dell'IVA.

21 Se così fosse, il detto giudice si chiede parimenti se la rettifica del debito d'imposta possa essere subordinata alla rettifica della fattura in questione, in particolare qualora il beneficiario dei servizi non abbia diritto alla detrazione delle imposte a monte. A tale proposito, il giudice ritiene di non poter escludere a priori che gli Stati membri possano prevedere condizioni di questo tipo al fine di prevenire indebiti arricchimenti.

22 In tale contesto, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 21, n. 1, initio e lett. c), della sesta direttiva […] debba essere interpretato nel senso che non sia dovuta IVA nello Stato membro in cui sia residente o abbia la propria sede il soggetto che emette la fattura, allorché questi addebiti su tale fattura l'IVA per un'operazione che, ai sensi del sistema comune dell'[IVA], si considera effettuata in un altro Stato membro o in un paese terzo.

2) In caso di soluzione negativa, se, nell'eventualità in cui una fattura ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva sia stata rilasciata a un destinatario non avente diritto alla detrazione dell'IVA (per cui non si configura alcun rischio di perdita di gettito fiscale), gli Stati membri possano assoggettare la rettifica dell'IVA, erroneamente fatturata e pertanto dovuta in forza di questa disposizione, alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle sue prestazioni una fattura di rettifica sulla quale non sia esposto alcun importo di IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

23 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, in forza di tale disposizione, non sia dovuta IVA nello Stato membro in cui sia residente o abbia la propria sede il soggetto emittente la fattura, allorché questi esponga su tale fattura l'IVA per un'operazione che, ai sensi della sesta direttiva, si consideri effettuata in un altro Stato membro o in uno Stato terzo.

24 A tal riguardo, occorre anzitutto rilevare che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Stadeco, il fatto che l'art. 21, n. 1, della sesta direttiva miri unicamente a determinare i debitori dell'IVA dovuta «in regime interno» e che, invece, nella fattispecie di cui alla causa principale, la Stadeco non abbia fornito i servizi in questione all'EVD sul territorio dei Paesi Bassi, non osta all'applicazione della lett. c) di tale articolo alla fattispecie oggetto della causa principale.

25 Da un lato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 12 delle sue conclusioni, risulta, in particolare, dagli artt. 7, n. 1, e 21, n. 2, della sesta direttiva che l'espressione «in regime interno» contempla tutto il territorio della Comunità europea, come definito all'art. 3 della sesta direttiva.

26 Dall'altro, occorre sottolineare che l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva prevede che chiunque esponga l'IVA in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta. In particolare, tali soggetti sono debitori dell'IVA esposta in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA (v., in tal senso, sentenze 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius, Racc. pag. 4227, punto 19; 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, Racc. pag. I-6973, punto 53, nonché 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Racc. pag. I-2425, punto 23).

27 Di conseguenza, contrariamente all'ipotesi del debito d'imposta eventualmente sorto sulla base di un'operazione soggetta ad IVA, il luogo di prestazione dei servizi oggetto della fattura è irrilevante ai fini dell'insorgenza del debito d'imposta previsto all'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, che è dovuto unicamente per il fatto che l'IVA è esposta su detta fattura.

28 L'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, laddove prevede che l'IVA esposta nella fattura sia dovuta indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di

un'operazione soggetta ad IVA, mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto all'art. 17 della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punti 57 e 61; 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e a., Racc. pag. I-13295, punti 50 e 53, nonché Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 23).

29 Infatti, anche se l'esercizio di tale diritto a detrazione è limitato soltanto alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA (v. sentenza Genius, cit., punto 13), il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in via di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che espone un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio, ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punto 57).

30 Secondo quest'ultima disposizione, quando un soggetto passivo è in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della medesima direttiva, può fare valere presso l'amministrazione finanziaria il proprio diritto a detrazione dell'IVA. Orbene, come rilevato dai governi olandese e tedesco, non si può escludere che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'amministrazione finanziaria di accertare, in tempo utile, che altre considerazioni ostano all'esercizio del diritto a detrazione.

31 Dato che il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dall'esercizio del diritto a detrazione spettante al destinatario della fattura è sopportato dallo Stato membro corrispondente all'IVA esposta nella fattura di cui trattasi, l'IVA è dovuta, ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, all'interno di detto Stato membro.

32 Si deve precisare, al riguardo, che spetta al giudice del rinvio verificare a quale Stato membro sia dovuta l'IVA esposta sulla fattura in questione, tenendo conto di tutti gli elementi rilevanti. A tal fine possono rilevare, in particolare, l'aliquota indicata, la valuta

nella quale è esposto l'importo da versare, la lingua di redazione, il contenuto ed il contesto della fattura stessa, la sede del soggetto che l'ha emessa e del destinatario delle prestazioni di servizi effettuate, nonché la condotta di questi ultimi.

33 In considerazione di quanto precede, occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, in forza di tale disposizione, l'IVA è dovuta nello Stato membro al quale corrisponda l'IVA esposta nella fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci, anche qualora l'operazione in oggetto non fosse imponibile in detto Stato membro. Spetta al giudice del rinvio verificare all'IVA di quale Stato membro corrisponda l'IVA esposta nella fattura in questione, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti. A tal fine possono rilevare, in particolare, l'aliquota applicata, la valuta nella quale è esposto l'importo da versare, la lingua di redazione, il contenuto ed il contesto della fattura stessa, le sedi del soggetto che l'ha emessa e del destinatario delle prestazioni di servizi effettuate, nonché la condotta di questi ultimi.

Sulla seconda questione

34 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio della neutralità fiscale osti a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'IVA dovuta in tale Stato membro, per il solo fatto di essere stata erroneamente esposta nella fattura rilasciata, alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle sue prestazioni di servizi una fattura di rettifica sulla quale non sia esposta la suddetta IVA, qualora quest'ultimo non abbia diritto alla detrazione dell'IVA, per cui non sussiste alcun rischio di perdita di gettito fiscale.

35 Al riguardo, occorre ricordare che la sesta direttiva non prevede espressamente il caso in cui l'IVA venga erroneamente esposta in una fattura, mentre essa non è dovuta sulla base di un'operazione soggetta a tale imposta. Ne consegue che, fino a quando tale

lacuna non sarà colmata dal legislatore comunitario, spetterà agli Stati membri il compito di ovviarvi (citate sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, punti 48 e 49, nonché Karageorgou e a., punto 49).

36 La Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza Genius, cit., punto 18).

37 Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura (v. citate sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 58, nonché Karageorgou e a., punto 50).

38 Tale rettifica, inoltre, non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria (sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punto 68).

39 In proposito, è importante ricordare che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine. Essi non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio

fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia (v., per analogia, sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

40 Ne consegue che, qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle tasse possono essere esercitate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (v., in tal senso e per analogia, sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 41).

41 Nella causa principale, risulta che, per effetto di istruzioni generali in tal senso dello Staatssecretaris, l'amministrazione finanziaria olandese ha subordinato il rimborso dell'IVA versata dalla Stadeco al fatto che quest'ultima rettificasse le fatture consegnate all'EVD, o mediante l'emissione di nuove fatture senza esposizione dell'IVA, oppure attraverso il rilascio di una nota di accredito.

42 Dato che sia una fattura rettificata che una nota di accredito indicano chiaramente al destinatario delle prestazioni di servizi effettuate che non è dovuta alcuna IVA nello Stato membro di cui trattasi e che, pertanto, tale destinatario non ha diritto alla detrazione dell'IVA al riguardo, si deve rilevare che una siffatta condizione è, in linea di principio, idonea ad assicurare l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale. È inoltre doveroso constatare che detta condizione non assoggetta il rimborso della suddetta tassa ad un potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria.

43 Peraltro, sebbene competa al giudice del rinvio verificare se, nella causa principale, la Stadeco abbia dimostrato di avere essa stessa, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, nondimeno la Corte può, al fine di dare a detto giudice una soluzione utile, fornirgli tutte le indicazioni che reputa necessarie (v., in tal

senso, sentenze 1º luglio 2008, causa C-49/07, MOTOE, Racc. pag. I-4863, punto 30, e 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora, Racc. pag. I-10921, punto 33).

44 Dalla decisione di rinvio risulta che la Stadeco ha trasmesso all'amministrazione finanziaria olandese la copia di una nota di accredito emessa in favore dell'EVD, quando, in realtà, la Stadeco non aveva emesso una nota siffatta, né rettificato le fatture oggetto della causa principale.

45 Risulta, infatti, che nella causa principale il rischio di perdita di gettito fiscale era venuto meno soltanto a motivo della duplice circostanza per cui, da un lato, lo status di ente di diritto pubblico dell'EVD e, dall'altro, il fatto che l'EVD si fosse avvalsa dei servizi della Stadeco unicamente nell'ambito di attività non soggette all'imposta sulla cifra d'affari nei Paesi Bassi, escludevano qualsiasi diritto alla detrazione di tale imposta.

46 Tuttavia, come già osservato supra al punto 30, non si può escludere a priori che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'amministrazione finanziaria di accertare, in tempo utile, che siffatte considerazioni ostano all'esercizio del diritto a detrazione.

47 Ciò premesso, si deve osservare che il fatto di subordinare la rettifica dell'IVA erroneamente esposta in una fattura alla rettifica della fattura medesima non oltrepassa, in linea di principio, quanto è necessario per realizzare l'obiettivo di eliminare completamente il rischio di perdita di gettito fiscale.

48 Inoltre, considerato che dalle circostanze della causa principale risulta che l'amministrazione finanziaria olandese sembra subordinare la rettifica dell'IVA altresì al rimborso al destinatario dei servizi prestati, da parte del soggetto che ha emesso la fattura in questione, dell'importo della tassa indebitamente pagata, occorre ricordare che il diritto comunitario non osta a che un ordinamento giuridico nazionale neghi la restituzione di tasse indebitamente percepite in presenza di condizioni tali da comportare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto (sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

49 Orbene, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa, che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso riguardo al diritto comunitario comporterebbe per un soggetto passivo, potranno essere stabilite soltanto al termine di un'analisi che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti (v., in tal senso, sentenza Marks & Spencer, cit., punto 43).

50 A tale proposito, occorre rilevare che spetta al giudice del rinvio compiere un'analisi siffatta. In particolare, può rilevare, in tale contesto, la questione se i contratti conclusi tra la Stadeco e l'EVD contemplassero dei prezzi fissi per la remunerazione dei servizi effettuati, oppure dei prezzi di base aumentati, se del caso, delle imposte applicabili. Nel primo caso, infatti, potrebbe non sussistere un arricchimento senza giusta causa della Stadeco.

51 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre risolvere la seconda questione nel senso che il principio della neutralità fiscale non osta, in linea di principio, a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'IVA dovuta in tale Stato membro, unicamente in quanto erroneamente esposta nella fattura rilasciata, alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle prestazioni di servizi effettutate una fattura di

rettifica nella quale non sia esposta la suddetta IVA, qualora tale soggetto passivo non abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) L'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, deve essere interpretato nel senso che, in forza di tale disposizione, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta nello Stato membro al quale corrisponda l'imposta sul valore aggiunto esposta nella fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci, anche qualora l'operazione in oggetto non fosse imponibile in detto Stato membro. Spetta al giudice del rinvio verificare all'imposta sul valore aggiunto di quale Stato membro, corrisponda l'imposta sul valore aggiunto esposta nella fattura in questione, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti. A tal fine possono rilevare, in particolare, l'aliquota applicata, la valuta nella quale è esposto l'importo da versare, la lingua di redazione, il contenuto ed il contesto, della fattura stessa, le sedi del soggetto che l'ha emessa e del destinatario delle prestazioni di servizi effettuate, nonché la condotta di questi ultimi.

2) **Il principio della neutralità fiscale non osta, in linea di principio, a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in tale Stato membro unicamente in quanto erroneamente esposta nella fattura rilasciata alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle prestazioni di servizi effettuate una fattura di rettifica nella quale non sia esposta la suddetta imposta, qualora tale soggetto passivo non abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale.**

Firme