SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

3 dicembre 2009 *

Nel procedimento C-433/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 13 agosto 2008, pervenuta in cancelleria il 1º ottobre 2008, nella causa

Yaesu Europe BV

contro

Bundeszentralamt für Steuern,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász, G. Arestis (relatore) e J. Malenovský, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 settembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Yaesu Europe BV, dall'avv. B. Burgmaier, Rechtsanwalt;

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

— per il governo austriaco, dalla sig.ra C. Pesendorfer, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'allegato A dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Yaesu Europe BV (in prosieguo: la «Yaesu Europe»), società stabilita nei Paesi Bassi, ed il Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte; in prosieguo: il «Bundeszentralamt») in ordine al diniego opposto da quest'ultimo a una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata da tale società in Germania.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Il terzo, il quarto e il quinto 'considerando' dell'ottava direttiva sono del seguente tenore:

«considerando che è opportuno por fine alle divergenze fra le disposizioni attualmente in vigore negli Stati membri che sono talvolta all'origine di deviazioni di traffico e distorsioni di concorrenza;

considerando che una regolamentazione comunitaria in materia costituisce un progresso verso la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone, dei beni e dei servizi, e contribuisce pertanto a completare il processo di integrazione economica;

considerando che tale regolamentazione non deve far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono».

4 L'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva dispone quanto segue:

«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:

a) inoltrare presso il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, una domanda conforme al modello di cui all'allegato A alla quale saranno allegati gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione. Gli Stati membri mettono a disposizione dei richiedenti una nota esplicativa che deve contenere in tutti i casi gli elementi informativi minimi riportati nell'allegato C».

5 L'art. 6 dell'ottava direttiva stabilisce che:

«Gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi di cui all'articolo 2, oltre agli obblighi di cui agli articoli 3 e 4, alcun altro obbligo oltre a quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso».

6 Il modello di domanda di rimborso dell'IVA contenuto nell'allegato A dell'ottava direttiva indica all'ultima riga, oltre alla località e alla data in cui detta domanda è proposta, una «firma», senza alcuna ulteriore precisazione.

La normativa nazionale

7 L'art. 18, n. 9, della legge del 2005 relativa all'imposta sulla cifra di affari (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile alla causa principale (in prosieguo: l'«UStG»), era così formulato:

«(…) La domanda di rimborso deve essere presentata entro sei mesi dalla fine dell'anno solare in cui è sorto il diritto a rimborso. L'imprenditore stesso deve calcolare il rimborso e fornire la prova degli importi versati mediante presentazione di originali delle fatture e dei documenti di importazione. Sulla domanda deve essere apposta la firma autografa dell'imprenditore (…)».

8 L'art. 79, n. 1, del codice generale delle imposte (Abgabenordnung; in prosieguo: l'«AO»), rubricato «Capacità di agire», dispone in particolare, al punto 3 del suddetto paragrafo, che le persone giuridiche, le associazioni o le masse patrimoniali tramite i loro rappresentanti legali o le persone all'uopo incaricate sono legittimate ad espletare adempimenti procedurali.

9 L'art. 150, n. 3, dell'AO, che disciplina la forma e il contenuto delle dichiarazioni periodiche, stabilisce quanto segue:

«Qualora le disposizioni tributarie prescrivano che il soggetto passivo debba apporre la propria firma autografa sulle dichiarazioni periodiche, è consentita la firma di un procuratore solo se il soggetto passivo sia impossibilitato a firmare a causa del suo stato fisico o psichico o per un'assenza prolungata. La firma autografa potrà essere richiesta a posteriori qualora il motivo dell'impedimento sia venuto meno».

Causa principale e questioni pregiudiziali

10 Il 30 giugno 2006, la Yaesu Europe ha presentato una domanda volta ad ottenere il rimborso dell'IVA pagata a monte in Germania per il periodo da gennaio a dicembre 2005. Tale domanda è stata redatta utilizzando il modulo ufficiale a tal uopo predisposto nel suddetto Stato membro, che reca, alla sezione n. 9, la menzione «firma autografa e timbro della società».

11 In una lettera di accompagnamento della predetta domanda, i legali della Yaesu Europe, residenti in Germania e menzionati nel modulo di cui trattasi anche come rappresentanti della società stessa per quanto riguarda le notificazioni, hanno segnalato di aver firmato la domanda per conto della loro assistita. A tal proposito, alla lettera è stata allegata una «procura per il procedimento di rimborso delle imposte versate a monte» emessa dal rappresentante legale della ricorrente nella causa principale, che autorizzava i suddetti avvocati a rappresentare legalmente quest'ultima nei procedimenti di rimborso dell'IVA.

12 Con decisione 1° settembre 2006, il Bundeszentralamt ha respinto la domanda di rimborso presentata dalla Yaesu Europe, con la motivazione che essa non recava la firma autografa del soggetto passivo, in violazione dell'art. 18, n. 9, dell'UStG.

13 Dopo un reclamo rimasto infruttuoso, la Yaesu Europe ha proposto un ricorso dinanzi al Finanzgericht. Quest'ultimo si è allineato alla posizione del Bundeszentralamt, dichiarando che l'art. 18, n. 9, dell'UStG non contrasta con gli artt. 3 e 6 dell'ottava direttiva e che la «firma» prevista dal modello di cui all'allegato A di tale direttiva deve essere intesa necessariamente come quella autografa del soggetto passivo, posto che, in ogni caso, l'art. 249, terzo comma, CE conferisce al legislatore tedesco un'autonomia di attuazione al riguardo.

14 La Yaesu Europe ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, nel quale ha fatto valere, in sostanza, che il Finanzgericht avrebbe erroneamente interpretato la nozione di «firma» menzionata nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva e ha dedotto, a tale riguardo, l'esempio di vari Stati membri i quali ammetterebbero espressamente che la domanda di rimborso sia firmata da un procuratore. La ricorrente ha inoltre osservato che la suddetta nozione dovrebbe essere interpretata in maniera uniforme all'interno della Comunità europea.

15 Il Bundesfinanzhof, dopo aver escluso l'applicazione al caso di specie degli artt. 79, n. 1, punto 3, e 150, n. 3, dell'AO e considerato che permanevano dubbi sulla compatibilità dell'art. 18, n. 9, dell'UStG con il diritto comunitario, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di "firma", che compare nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva (…) e viene utilizzata per la presentazione di una domanda di rimborso dell'[IVA] ai sensi dell'art. 3, lett. a), della medesima direttiva, costituisca una nozione di diritto comunitario da interpretarsi in modo uniforme.

2) In caso di soluzione affermativa alla prima questione:

Se la nozione di "firma" vada intesa nel senso che la domanda di rimborso debba essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona oppure, nel caso di una persona giuridica, dal suo rappresentante legale, o se sia sufficiente la firma di un procuratore (ad esempio un rappresentante fiscale o un dipendente del soggetto passivo)».

Sulle questioni pregiudiziali

16 Attraverso le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se la nozione di «firma» della domanda di rimborso dell'IVA che compare nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva costituisca una nozione di diritto comunitario da interpretarsi in modo uniforme e, ove così fosse, se detta nozione vada intesa nel senso che una tale domanda di rimborso debba essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona oppure se sia sufficiente la firma di un procuratore.

17 In proposito, occorre anzitutto rilevare che l'ottava direttiva non reca alcuna definizione della predetta nozione di «firma» e non opera alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri al fine di determinare il senso e la portata della nozione stessa.

18 Orbene, secondo costante giurisprudenza, dall'imperativo tanto dell'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto del principio di uguaglianza discende che i termini di una disposizione di diritto comunitario, la quale non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata, devono di norma essere oggetto, nell'intera Comunità, di un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione stessa e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi (v., in particolare, sentenze 18 gennaio 1984, causa 327/82, Ekro, Racc. pag. 107, punto 11; 19 settembre 2000, causa C-287/98, Linster, Racc. pag. I-6917, punto 43, e 16 luglio 2009, causa C-5/08, Infopaq International, Racc pag. I-6569, punto 27).

19 Tali esigenze s'impongono in modo del tutto peculiare con riguardo all'ottava direttiva, in considerazione sia del suo titolo che della lettera dei suoi 'considerando' terzo e quinto.

20 Risulta infatti dai 'considerando' terzo e quinto della suddetta direttiva che essa mira ad armonizzare le modalità di rimborso dell'IVA pagata in uno Stato membro da soggetti passivi residenti in un altro Stato membro, ponendo fine alle divergenze fra le disposizioni all'epoca in vigore negli Stati membri e cercando di non far sì che i soggetti passivi siano sottoposti ad un trattamento diverso a seconda dello Stato membro in cui risiedono.

21 L'obiettivo dell'ottava direttiva è dunque l'armonizzazione del diritto al rimborso dell'IVA previsto dall'art. 17, n. 3, 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) (v., in particolare, sentenze 13 luglio 2000, causa C-136/99, Monte dei Paschi di Siena, Racc. pag. I-6109, punto 20, e 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Racc. pag. I-2425, punto 26).

22 In tale prospettiva, la suddetta direttiva prevede espressamente, al suo allegato A, un modello prestabilito di domanda di rimborso dell'IVA, volto in particolare ad armonizzare le modalità del procedimento relativo a una domanda di questo tipo, avente ad oggetto l'imposta versata in uno Stato membro da soggetti passivi residenti in un altro Stato membro. Orbene, il citato obiettivo di armonizzazione può essere raggiunto soltanto se le nozioni contenute in detto modello hanno lo stesso significato in tutti gli Stati membri.

23 Ne consegue che la nozione di «firma» contenuta nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva costituisce una nozione di diritto comunitario il cui senso e la cui portata devono essere identici nell'insieme degli Stati membri. Spetta pertanto alla Corte darle un'interpretazione autonoma e uniforme nell'ambito dell'ordinamento giuridico comunitario.

24 Va rammentata al riguardo la costante giurisprudenza della Corte secondo la quale, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto comunitario, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti

dalla normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenze 17 novembre 1983, causa 292/82, Merck, Racc. pag. 3781, punto 12; 1º marzo 2007, causa C-34/05, Schouten, Racc. pag. I-1687, punto 25, e 12 febbraio 2009, causa C-466/07, Klarenberg, Racc. pag. I-803, punto 37).

25 È necessario rilevare, innanzitutto, che la stessa formulazione dell'allegato A dell'ottava direttiva non reca alcuna indicazione circa la nozione di «firma» da esso menzionata. Infatti, tale allegato si limita semplicemente ad imporre una «firma» e non chiarisce in alcun modo se quest'ultima debba presentare caratteristiche particolari, come il fatto di essere la firma autografa del soggetto passivo, contrariamente ad altre voci contenute nel medesimo allegato, come il nome o la natura dell'attività, che sono espressamente accompagnati dai termini «del ricorrente».

26 Ancora, risulta dall'art. 3, lett. a), dell'ottava direttiva che il soggetto passivo deve presentare una domanda di rimborso dell'IVA conforme al modello di cui al menzionato allegato A. Risulta inoltre dall'art. 6 della medesima direttiva che gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi, oltre agli obblighi di cui agli articoli 3 e 4, alcun ulteriore obbligo diverso da quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso. Se ne evince, con riguardo alla nozione di «firma» indicata nel suddetto modello, che tale art. 6 vieta di imporre al soggetto passivo obblighi diversi da quelli prescritti in tale modello, come ad esempio una firma autografa del soggetto passivo.

27 Infine, una siffatta interpretazione contestuale è avvalorata dallo scopo di armonizzazione dell'ottava direttiva, del quale si è detto ai punti 19-22 della presente sentenza. Difatti, lo scopo perseguito da tale direttiva, allorché essa prevede espressamente al suo allegato A un modello prestabilito di domanda di rimborso dell'IVA, può essere raggiunto soltanto se le nozioni contenute in detto modello presentino un senso ed una portata identici in tutti gli Stati membri e non vadano al di là degli obblighi

specificamente disposti da quest'ultimo. Se si consentisse ad uno Stato membro di imporre a un soggetto passivo obblighi diversi da quelli prescritti da un siffatto modello, come una firma autografa del soggetto passivo, si finirebbe con l'istituire una formalità incompatibile con quell'obiettivo.

28 Peraltro, occorre precisare che, sebbene contrariamente alla 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 (GU L 326, pag. 40), l'ottava direttiva non preveda espressamente la possibilità di designare un procuratore, non per questo ciò è escluso da quest'ultima direttiva, cosicché è possibile che una domanda di rimborso dell'IVA conforme al modello di cui all'allegato A della direttiva stessa sia firmata da un procuratore.

29 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre risolvere le questioni sollevate dichiarando che la nozione di «firma» della domanda di rimborso dell'IVA che compare nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva costituisce una nozione di diritto comunitario da interpretarsi in modo uniforme nel senso che una tale domanda di rimborso non deve essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona, ma che, al riguardo, è sufficiente la firma di un procuratore.

Sulle spese

30 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 (Quarta Sezione) dichiara:

La nozione di «firma» della domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto che compare nel modello di cui all'allegato A dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, costituisce una nozione di diritto comunitario da interpretarsi in modo uniforme nel senso che una tale domanda di rimborso non deve essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona, ma che, al riguardo, è sufficiente la firma di un procuratore.

Firme