

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 dicembre 2007*

Nella causa C-401/06,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 26 settembre 2006,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata dal sig. M. Lumma, in qualità di agente,

convenuta,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, dalla sig.ra P. Lindh e dal sig. A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. Y. Bot

cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 settembre 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che, non avendo determinato il luogo delle prestazioni di servizi di un esecutore testamentario conformemente all'art. 9, n. 2, lett. e), 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»), quando le prestazioni di servizi vengono rese a destinatari stabiliti al di fuori della Comunità europea oppure a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori dello Stato del prestatore, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi di tale disposizione della sesta direttiva.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

- 2 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le prestazioni di servizi «effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 3 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva stabilisce che «si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa (...)».
- 4 L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della medesima direttiva precisa tuttavia che:

«e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del

prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

- prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni».

La normativa nazionale

- 5 L'art. 3 bis della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari 26 novembre 1979 (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG») (BGBl. 1979 I, pag. 1953), come modificata dalla legge 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), è formulato come segue:

«1. Una prestazione di servizi è effettuata nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività, fatti salvi gli artt. 3 ter e 3 septies (...)

(...)

3. Se il destinatario di una delle altre prestazioni menzionate al paragrafo 4 è un'impresa, la prestazione, in deroga al paragrafo 1, si considera fornita nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività (...)

4. Ai sensi del paragrafo 3, si intendono per "altre prestazioni": (...) 3. le altre prestazioni fornite nell'ambito delle attività di avvocato, (...), di consulente fiscale (...) e in particolare la fornitura di consulenze giuridiche, economiche e tecniche».

6 Il Bundesfinanzhof ha precisato, al riguardo, nella sentenza 5 giugno 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, pag. 734) che l'art. 3 bis, n. 1, dell'UStG deve essere applicato alle prestazioni degli esecutori testamentari, mentre le prestazioni tipiche delle professioni di avvocato e di consulente fiscale sono disciplinate dall'art. 3 bis, n. 4, punto 3, dell'UStG.

7 Il libro V, terza sezione, del codice civile tedesco (Bürgerliches Gesetzbuch; in prosieguo: il «BGB») dedica il suo titolo 6 all'esecutore testamentario.

8 Secondo l'art. 2221 del BGB, l'esecutore testamentario può chiedere, per la gestione del suo mandato, una remunerazione appropriata, salvo diversa disposizione del de cuius.

Il procedimento precontenzioso

9 Con lettera di diffida 12 aprile 2005, notificata il 19 aprile seguente, la Commissione ha comunicato che, a suo avviso, le soprammenzionate disposizioni fiscali nazionali

erano incompatibili con l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva e ha chiesto alle autorità tedesche di presentare le loro osservazioni entro un termine di due mesi a decorrere dalla detta notifica. La Repubblica federale di Germania ha risposto, con lettera 21 giugno 2005, che le prestazioni di servizi di un esecutore testamentario non erano paragonabili a quelle di un avvocato e non rientravano nella sfera di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.

- 10 La Commissione, confermando la sua analisi, ha quindi inviato allo Stato membro un parere motivato, il 13 dicembre 2005, notificato il 19 dicembre 2005, ingiungendogli di conformarsi a tale parere entro un termine di due mesi a decorrere dalla sua notifica. In seguito al rifiuto della Repubblica federale di Germania di conformarsi al detto parere, la Commissione ha deciso di proporre il ricorso in esame.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

- 11 La Commissione ritiene che dalle soprammenzionate norme giuridiche tedesche, dalla loro interpretazione da parte dei giudici nazionali, nonché dalla loro applicazione in campo amministrativo risulti che le prestazioni di un esecutore testamentario si presumono sempre effettuate nel luogo in cui questi esercita la sua attività. Lo stesso varrebbe quando tale attività è esercitata da avvocati, da consulenti fiscali o da revisori contabili. Una prassi siffatta sarebbe contraria al tenore letterale dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, che considera il luogo del destinatario della prestazione di servizi come luogo di esecuzione della prestazione di servizi quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o fuori dello Stato del prestatore.

- 12 La Commissione fa valere, anzitutto, che la giurisprudenza della Corte non riconosce alcuna preminenza del n. 1 del detto art. 9, che fissa il principio della determinazione del luogo delle prestazioni rispetto alla sede dell'attività economica del prestatore, sul n. 2 dello stesso articolo. Pertanto, non avendo il carattere di un'eccezione, il detto n. 2, lett. e), non deve essere interpretato restrittivamente (v. sentenza 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI, Racc. pag. I-2361, punto 17).
- 13 La Commissione ritiene che le prestazioni svolte in qualità di esecutore testamentario rientrino fra quelle principalmente e abitualmente svolte da un avvocato. Per determinare se l'attività di esecutore testamentario rientri nell'ambito di applicazione del n. 1 o del n. 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, occorrerebbe quindi fare riferimento non al nome della professione del soggetto che fornisce le prestazioni, bensì alla natura stessa di queste ultime. La Commissione ricorda, del resto, che le professioni che figurano all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva sono menzionate solo a titolo esemplificativo e che tale disposizione mira in effetti a descrivere categorie di prestazioni.
- 14 A suo avviso, l'esecutore testamentario ha il compito di tutelare gli interessi di un mandante, di rappresentarlo e di regolare la concreta situazione giuridica altrui. Ciò confermerebbe la sovrapposizione tra l'attività degli avvocati e quella degli esecutori testamentari, senza che possa rappresentare un ostacolo il fatto che, nell'esecuzione testamentaria, taluni aspetti economici siano associati agli aspetti giuridici. Infatti, l'attività economica sarebbe altrettanto presente nelle normali cause degli avvocati e, a tal proposito, il regolamento di una successione non sarebbe raro.
- 15 Secondo la Commissione, sarebbe poco rilevante che le prestazioni siano fornite agli eredi in qualità di destinatari delle dette prestazioni, dato che le prestazioni vengono svolte sulla base della volontà del *de cuius*.

- 16 Essa osserva che l'evoluzione della professione di avvocato conduce a specializzazioni, anche in Germania, in particolare nel diritto delle successioni, con l'avvocato specialista in diritto delle successioni («Fachanwalt für Erbrecht»), e che qualsiasi specializzazione presuppone un'esperienza pratica nel settore di cui trattasi e le conoscenze teoriche applicabili al settore di specializzazione.
- 17 Essa rileva inoltre che il testatore non è affatto tenuto a scegliere uno specialista, ma soprattutto una persona di fiducia e che tale vincolo fiduciario caratterizza tanto i rapporti con l'avvocato in generale quanto quelli con l'esecutore testamentario in particolare.
- 18 Infine, la Commissione rileva che, sebbene non siano vincolanti, gli orientamenti del comitato dell'IVA (53^a riunione del 4 e 5 novembre 1997, documento XXI/97/1.658), secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi di un ricercatore successorio deve essere determinato conformemente all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, ben traducono nel caso di specie la volontà del legislatore comunitario di assoggettare a tale disposizione la ricerca successoria. Occorrerebbe quindi ispirarsi alle regole applicabili in materia di ricerca successoria per applicarle alle attività degli esecutori testamentari, indipendentemente dalle eventuali difficoltà pratiche che possono derivare da tale modo di determinazione del luogo della prestazione.
- 19 La Repubblica federale di Germania chiede che il ricorso sia respinto e che la Commissione sia condannata al pagamento della totalità delle spese.
- 20 Tale Stato membro sostiene che le prestazioni di servizi di un esecutore testamentario non sono paragonabili a quelle normalmente svolte da un avvocato e si distinguono altresì dalle altre prestazioni menzionate all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.

- 21 Il detto Stato sottolinea che chiunque abbia capacità di agire può essere designato esecutore testamentario e che l'attività di esecutore testamentario dipende dalle istruzioni del testatore e comprende diverse realtà. Esso ammette che la trasposizione della volontà del *de cuius* al momento della liquidazione della successione presuppone delle conoscenze giuridiche, ragione per cui ci si rivolge spesso a un avvocato, ma sostiene che, in tal caso, non si tratta di un'attività di consulenza.
- 22 La Repubblica federale di Germania aggiunge che dalla sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, von Hoffmann (Racc. pag. I-4857), risulta che solo le prestazioni principalmente e abitualmente fornite nell'ambito delle professioni elencate all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva sono comprese nell'ambito di applicazione di tale disposizione. Non sarebbe questo il caso delle prestazioni fornite in qualità di esecutore testamentario, dato che quest'ultimo non avrebbe un cliente da difendere. Si tratterebbe della conciliazione di interessi e non della rappresentanza di una parte.
- 23 Inoltre, le prestazioni svolte in qualità di avvocato o quelle svolte in qualità di esecutore testamentario, anche se da parte di un avvocato, perseguirebbero finalità diverse: giuridiche e di consulenza legale nel primo caso, economiche e di gestione nel secondo.
- 24 Secondo la Repubblica federale di Germania, dovrebbero essere presi in considerazione anche gli obiettivi della sesta direttiva. Al riguardo, occorrerebbe, per quanto possibile, tassare la prestazione di servizi nel luogo in cui essa è fornita o utilizzata e sfruttata, conformemente al principio di neutralità dell'IVA. Mentre sarebbe possibile accertare una connessione di luogo tra un avvocato e il suo cliente, una connessione del genere mancherebbe nell'ambito del rapporto tra l'esecutore testamentario e l'erede, dato che l'esecuzione testamentaria è connessa piuttosto al luogo della successione. Inoltre, in caso di gestione di beni immobili, potrebbero sorgere problemi, poiché, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il luogo

di tassazione dovrebbe essere quello in cui i beni sono situati. Anche lo stabilimento degli eredi in diversi Stati membri e fuori della Comunità provocherebbe problemi a tal riguardo.

- 25 La Repubblica federale di Germania sostiene infine che non si tratta neanche di «prestazioni analoghe» ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva. Essa respinge, in particolare, qualsiasi paragone con l'attività del genealogista successorio.

Giudizio della Corte

- 26 Occorre, in via preliminare, svolgere le seguenti considerazioni.
- 27 In primo luogo, si deve rammentare che, secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto ai sensi dell'art. 226 CE, spetta alla Commissione provare l'asserita inadempienza. Ad essa spetta fornire alla Corte gli elementi necessari perché questa accerti l'esistenza dell'infrazione, senza potersi basare su alcuna presunzione (sentenze 20 marzo 1990, causa C-62/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I-925, punto 37, e 14 aprile 2005, causa C-341/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-2733, punto 35).
- 28 In secondo luogo, è giocoforza rilevare che, nel caso di specie, il ricorso per inadempimento può riguardare solo l'ipotesi in cui, da un lato, la prestazione di servizi dell'esecutore testamentario è fornita a titolo oneroso, come consentito dall'art. 2221 del BGB, e, dall'altro, tale prestazione proviene da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva; in mancanza di ciò la prestazione di cui trattasi non può essere assoggettata a IVA.

- 29 In terzo luogo, occorre osservare che, per quanto riguarda il rapporto tra il n. 1 e il n. 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato più volte che il detto n. 2 indica una serie di criteri di collegamento specifici, mentre il detto n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare, da un lato, i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti (v., in particolare, sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20, e SPI, cit., punto 15).
- 30 In ordine all'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva non esiste, quindi, alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie è se esso corrisponda a una delle ipotesi regolamentate all'art. 9, n. 2; se non vi corrisponde, esso rientra nel n. 1 dello stesso articolo (v., in particolare, sentenze citate Dudda, punto 21, e SPI, punto 16).
- 31 A tal riguardo si deve sottolineare che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva non riguarda professioni, come quelle di avvocato, di consulente, di perito contabile o di ingegnere, ma prestazioni. Il legislatore comunitario si avvale delle professioni elencate in questa disposizione per definire le categorie di prestazioni che vi sono contemplate (v. sentenza von Hoffmann, cit., punto 15). L'espressione «altre prestazioni analoghe» non si riferisce a qualche elemento comune alle eterogenee attività ricordate nell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva, bensì a prestazioni analoghe a ciascuna di dette attività singolarmente considerate. Una prestazione deve ritenersi analoga a una delle attività menzionate in detto articolo allorché entrambe perseguono la stessa finalità (v., in tal senso, sentenze 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Racc. pag. I-1195, punti 19-22, nonché von Hoffmann, cit., punti 20 e 21).

- 32 È alla luce di tali considerazioni che occorre esaminare il presente ricorso di inadempimento.
- 33 Nel caso di specie, la Commissione contesta alla Repubblica federale di Germania di avere considerato, nella sua normativa, che la prestazione di esecuzione testamentaria rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, mentre, a suo avviso, sia in quanto prestazione principalmente e abitualmente svolta da un avvocato, sia in quanto prestazione analoga a quelle che rientrano nell'attività di avvocato, essa è compresa nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva.
- 34 Di conseguenza occorre determinare anzitutto se la prestazione di un esecutore testamentario rientri fra le prestazioni principalmente e abitualmente svolte nell'ambito della professione di avvocato.
- 35 La prestazione dell'esecuzione testamentaria ha origine nella volontà del de cuius di far procedere una o più persone all'attuazione delle sue disposizioni testamentarie. Il BGB dispone che l'esecutore testamentario può essere scelto direttamente dal de cuius, ovvero da un terzo designato dal de cuius, oppure, in taluni casi, dal Nachlassgericht (Tribunale per le successioni). Le operazioni che egli può essere indotto a compiere variano, dal punto di vista della loro natura e della loro durata, secondo il mandato che ha ricevuto.
- 36 Quanto alle prestazioni principalmente e abitualmente svolte nell'ambito della professione di avvocato, la Corte ha già precisato che esse hanno come oggetto la rappresentanza e la difesa degli interessi di una persona (sentenza von Hoffmann, cit., punto 17).

- 37 Orbene, se è vero che gli esecutori testamentari, specie in Germania, sono spesso scelti tra gli avvocati, in ragione delle loro conoscenze giuridiche e del fatto che a tali conoscenze tutte le successioni fanno appello, ciò non toglie che l'esecutore testamentario non è il rappresentante del *de cuius*, ma si limita ad eseguire le sue ultime volontà restando al tempo stesso in una posizione di neutralità nei confronti dei beneficiari della propria prestazione di esecuzione testamentaria. Egli non difende in senso stretto gli interessi del *de cuius*, ma applica una volontà cristallizzata di cui è l'interprete, mentre nell'ambito del rapporto che lega l'avvocato al suo cliente, il primo ha il compito di servire al meglio gli interessi del secondo, generalmente nel contesto di un contraddittorio e in presenza di interessi contrastanti. Ne consegue che la prestazione di esecuzione testamentaria presenta un carattere specifico che la distingue dalle prestazioni principalmente e abitualmente svolte da un avvocato.
- 38 Occorre poi verificare se le prestazioni di un esecutore testamentario possano essere considerate analoghe a quelle di un avvocato, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.
- 39 Si deve rilevare che la notevole varietà dei compiti svolti dall'esecutore testamentario, dalla gestione di un patrimonio alla protezione di interessi morali, passando per la mera ripartizione di importi o beni mobili o immobili, rende difficile individuare una prestazione standard dell'esecuzione testamentaria. Il compito dell'esecutore testamentario consiste, infatti, nel dare seguito alla volontà del testatore, il che può comportare attività di gestione, atti giuridici e una gamma di operazioni materiali o giuridiche. La prestazione di esecuzione testamentaria consiste, tuttavia, come giustamente sottolinea la Repubblica federale di Germania, prevalentemente in un'attività economica, dato che nella maggior parte dei casi l'esecutore testamentario è chiamato a valutare nonché a ripartire il patrimonio del *de cuius* a vantaggio dei beneficiari della prestazione e, talvolta, in particolare nell'ambito della gestione dei beni di minori, a tutelare e far fruttare tale patrimonio. Al contrario, e anche se talune considerazioni economiche non possono evidentemente essere estranee all'attività di avvocato, le prestazioni fornite da quest'ultimo hanno anzitutto l'obiettivo di affermare una pretesa di natura giuridica. Tali due prestazioni non perseguono quindi la stessa finalità.

- 40 Di conseguenza, le prestazioni di un esecutore testamentario e quelle di un avvocato non possono essere considerate analoghe.
- 41 Occorre quindi concludere che la prestazione di esecuzione testamentaria non costituisce né una prestazione principalmente e abitualmente svolta da un avvocato, né una prestazione analoga a quelle fornite da un avvocato.
- 42 Si deve pertanto dichiarare che la Commissione non ha dimostrato che, mantenendo in vigore una normativa ai sensi della quale il luogo della prestazione di servizi fornita dall'esecutore testamentario deve essere fissato nel luogo in cui il prestatore esercita la sua attività, la Repubblica federale di Germania avrebbe violato le disposizioni della sesta direttiva.
- 43 Di conseguenza, la Corte non può che respingere il presente ricorso di inadempimento.

Sulle spese

- 44 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica federale di Germania ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, dev'essere condannata a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dalla Repubblica federale di Germania.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **Il ricorso è respinto.**

- 2) **La Commissione delle Comunità europee è condannata a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dalla Repubblica federale di Germania.**

Firme