

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

11 ottobre 2001 *

Nel procedimento C-267/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Lussemburgo), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Christiane Adam, in Urbing,

e

Administration de l'enregistrement et des domaines,

domanda vertente sull'interpretazione 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),

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dalla sig.ra N. Colneric, presidente di sezione, dai sigg. V. Skouris (relatore) e J.N. Cunha Rodrigues, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la sig.ra Urbing-Adam, dall'avv. F. Entringer, avocat;
- per l'administration de l'enregistrement et des domaines, dall'avv. A. Kronshagen, avocat;
- per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e G. Berscheid, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 marzo 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con sentenza 15 luglio 1999, pervenuta in cancelleria il 19 luglio seguente, il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'allegato F, punto 2, 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»).

- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Urbing-Adam, che svolge la professione di amministratore di condomini, e l'administration de l'enregistrement et des domaines lussemburghese (in prosieguo: l'«Amministrazione»), a proposito dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), da applicarsi alle operazioni effettuate dalla sig.ra Urbing-Adam nell'ambito della sua professione nel corso degli esercizi fiscali 1991-1994.

Contesto giuridico

La sesta direttiva

Le disposizioni della sesta direttiva che si riferiscono alla nozione di «libera professione»

- 3 L'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva prevede che, durante il periodo transitorio, gli Stati membri possono «continuare ad esentare le operazioni

elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato».

- 4 L'allegato F, punto 2, della sesta direttiva fa riferimento alla nozione di libera professione. Tale disposizione è così formulata:

«Prestazioni di servizi degli autori, artisti, interpreti artistici, avvocati ed altri membri di libere professioni diverse dalle professioni mediche e paramediche, purché non si tratti delle prestazioni di cui all'allegato B della seconda direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967».

Le disposizioni della sesta direttiva relative alle aliquote

- 5 Nella sua versione anteriore al 1° gennaio 1993, l'art. 12 della sesta direttiva, che disciplina la materia delle aliquote, disponeva, al n. 4:

«Talune forniture di beni e prestazioni di servizi possono essere sottoposte ad aliquote maggiorate o ridotte. Ogni aliquota ridotta è fissata in misura tale che l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto risultante dall'applicazione di questa aliquota consenta normalmente di dedurre la totalità dell'imposta sul valore aggiunto la cui deduzione è autorizzata a norma delle disposizioni dell'articolo 17».

- 6 La direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388

(ravvicinamento delle aliquote dell'IVA; GU L 316, pag. 1), che avrebbe dovuto essere trasposta entro il 31 dicembre 1992, ha soppresso la prima frase dell'art. 12, n. 4, della sesta direttiva, riformulato l'art. 28, n. 2, della detta direttiva e introdotto un allegato H nella stessa direttiva.

- 7 L'art. 28, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, nella versione risultante dalla direttiva 92/77, che è la disposizione rilevante nel caso di specie, dispone:

«Gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'allegato H, possono applicare l'aliquota ridotta o una delle due aliquote ridotte prescritte all'articolo 12, paragrafo 3, a tali forniture o prestazioni, purché tale aliquota non sia inferiore al 12%».

- 8 Il suddetto allegato H che stabilisce l'elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi suscettibili di essere soggette ad aliquote ridotte dell'IVA non menziona le libere professioni in quanto tali.

Il diritto nazionale

La normativa nazionale in materia di IVA

- 9 Il Granducato di Lussemburgo ha applicato anteriormente al 1° gennaio 1993 un'aliquota IVA ridotta del 6% per le libere professioni.

- 10 Infatti, ai sensi dell'art. 40, punto 4, lett. b), della legge 5 agosto 1969, quale modificata ed integrata dalla legge 12 febbraio 1979 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), l'aliquota IVA ridotta si applica, nei limiti e alle condizioni da determinare con regolamento granducale, ai servizi rientranti nell'esercizio di una libera professione.
- 11 L'art. 4 del regolamento granducale 7 marzo 1980, che determina i limiti e le condizioni d'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, dispone che i servizi rientranti nell'esercizio di una libera professione di cui all'art. 40, punto 4, lett. b), della legge sull'IVA sono quelli che rientrano nell'ambito delle attività di procuratore legale, di avvocato, di notaio, di ufficiale giudiziario, di amministratore di beni, di ingegnere, di architetto, di geometra, di verificatore, di tecnico, di chimico, di inventore, di consulente tecnico, di revisore dei conti, di veterinario, di giornalista, di fotoreporter, d'interprete, di traduttore e di altre attività analoghe, indipendentemente dal fatto che tali attività siano esercitate in via principale o accessoria da persone fisiche o giuridiche.
- 12 Conformandosi alla normativa comunitaria di cui al punto 7 della presente sentenza, il Granducato di Lussemburgo ha fissato, a decorrere dal 1° gennaio 1993, un'aliquota IVA ridotta, detta «aliquota intermedia», del 12% per le libere professioni.
- 13 Infatti, l'art. 40, punto 3, della legge sull'IVA, nella versione risultante dalla legge finanziaria del 20 dicembre 1991, stabilisce che l'aliquota intermedia del 12% è riscossa per i beni e per i servizi di cui all'allegato C della detta legge. L'allegato C prende in considerazione, al punto 8, i servizi rientranti nell'esercizio di una libera professione.
- 14 L'art. 7, punto 1, del regolamento granducale del 21 dicembre 1991, che determina i limiti e le condizioni d'applicazione delle aliquote IVA ridotta, ridottissima e intermedia, definisce i servizi appartenenti all'esercizio di una

libera professione e di cui all'allegato C, punto 8, della legge sull'IVA, modificata, negli stessi termini di cui all'art. 4 del regolamento granducale del 7 marzo 1980.

La normativa nazionale relativa all'attività di amministratore

- 15 Ai sensi della legge 16 maggio 1975, sulla disciplina del condominio negli edifici, come modificata, l'insieme dei comproprietari di un edificio o di un gruppo di edifici, la cui proprietà è ripartita tra più persone, in base a porzioni comprendenti una parte in proprietà esclusiva e una quota di parti comuni, è obbligatoriamente raggruppato in un condominio, rappresentante legale della collettività dei condomini, dotato di personalità giuridica.

- 16 In conformità alle disposizioni del regolamento granducale 13 giugno 1975, che stabilisce le misure d'esecuzione della legge sul condominio, l'amministratore viene nominato dall'assemblea generale dei condomini, e le sue funzioni possono essere svolte da qualsiasi persona fisica o giuridica. L'amministratore è incaricato di provvedere all'esecuzione delle disposizioni del regolamento del condominio e delle delibere dell'assemblea generale. Esso amministra l'immobile, provvede alla sua conservazione, alla sua custodia e alla sua manutenzione. In caso d'urgenza, dispone di propria iniziativa l'esecuzione di tutti i lavori necessari alla salvaguardia dell'immobile. Esso rappresenta il condominio negli atti civili e, in linea di principio previa autorizzazione dell'assemblea, in giudizio.

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

- 17 Ritenendo che la sua attività professionale costituisse una libera professione, la sig.ra Urbing-Adam compilava le sue dichiarazioni dell'IVA relative agli anni

1991 e 1992 sulla base di un'aliquota ridotta del 6% e quelle relative agli anni 1993 e 1994 sulla base dell'aliquota intermedia del 12%. Avendo considerato che l'attività della sig.ra Urbing-Adam non era un'attività di «amministratore di beni» e non rientrava quindi nell'ambito di una libera professione, ma costituiva un'attività commerciale, l'Amministrazione procedeva ad un avviso di rettifica imponendo l'aliquota IVA normale, pari al 15%, alle operazioni di cui trattasi.

- 18 La sig.ra Urbing-Adam proponeva ricorso avverso tale provvedimento dinanzi al Tribunal d'arrondissement. Sottolineando l'autonomia di cui godrebbe, in base alla normativa lussemburghese, un amministratore nell'esercizio della sua attività, ella ha sostenuto che esercitava una libera professione ai sensi degli artt. 4 del regolamento granducale del 7 marzo 1980 e 7 del regolamento granducale del 21 dicembre 1991. Ella faceva valere che, per questo motivo, aveva diritto all'aliquota ridotta per gli anni 1991 e 1992, in forza dell'art. 40, punto 4, lett. b), della legge sull'IVA, e all'aliquota intermedia per gli anni 1993 e 1994, in forza dell'art. 40, punto 3, della stessa legge, nella versione risultante dalla legge finanziaria del 20 dicembre 1991.
- 19 L'Amministrazione negava invece la natura di libera professione dell'attività di amministratore così come prevista dalla normativa lussemburghese, eccependo che si trattava di un'attività distinta da quella di amministratore di beni, che il suo esercizio non richiedeva il possesso di una qualificazione particolare e che essa consisteva nella mera gestione, sotto la sorveglianza dell'assemblea dei condomini, delle parti comuni di un immobile.
- 20 Poiché la normativa lussemburghese in materia di IVA non definisce la nozione di libera professione, ma si limita a presentare come attività che rientrano nell'esercizio di una libera professione diverse attività da essa elencate nonché le «altre attività analoghe», il Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ha

ritenuto che la soluzione della controversia sottopostagli richiedesse un'interpretazione dell'allegato F, punto 2, della sesta direttiva. Pertanto, esso ha deciso di proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se la nozione di libera professione di cui all'allegato F, punto 2, della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, costituisca una nozione autonoma di diritto comunitario.

In caso di soluzione affermativa della prima questione:

- 2) Se la nozione di libera professione riguardi l'attività di amministratore di condomini».

Sulla competenza della Corte

- ²¹ L'Amministrazione fa valere che le disposizioni dell'art. 28, n. 3, e dell'allegato F, punto 2, della sesta direttiva di cui viene richiesta l'interpretazione non sono controverse nella causa principale, in quanto disciplinano le esenzioni dall'IVA e non l'applicazione da parte degli Stati membri di un'aliquota IVA ridotta. Quest'ultima materia sarebbe disciplinata dagli artt. 12 e 28, n. 2, della sesta direttiva, così come modificata dalla direttiva 92/77, e proprio sulla base di tali disposizioni il Granducato di Lussemburgo avrebbe applicato alle operazioni rientranti nell'esercizio di una libera professione un'aliquota ridotta del 6% anteriormente al 1° gennaio 1993 e del 12% dopo tale data. Inoltre, le disposizioni della normativa lussemburghese applicabili nella causa principale non farebbero alcun rinvio alla normativa comunitaria.

- 22 Il giudice a quo chiederebbe quindi alla Corte di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sull'interpretazione di una nozione che figura in una disposizione di diritto comunitario manifestamente inapplicabile nella causa principale. Quindi, in conformità alle sentenze 18 ottobre 1990, cause riunite C-297/88 e C-197/89, Dzodzi (Racc. pag. I-3763, punto 40), 8 novembre 1990, causa C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Racc. pag. I-4003, punti 18 e 19), e 17 luglio 1997, causa C-28/95, Leur-Bloem (Racc. pag. I-4161, punto 26), la Corte non sarebbe competente per risolvere le questioni sollevate.
- 23 In proposito, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, 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 e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-2099, punto 38).
- 24 Tuttavia la Corte ha anche affermato che, in ipotesi eccezionali, le spetta esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, oppure qualora il problema sia di natura ipotetica ovvero qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, sentenza PreussenElektra, citata, punto 39).
- 25 Nel caso di specie, è vero che le questioni sollevate vertono sull'interpretazione della nozione di libera professione che figura in una disposizione della sesta direttiva relativa alle esenzioni dall'IVA, mentre, nella causa principale, la portata

di tale nozione dev'essere accertata non già per statuire su un'esenzione dall'IVA, ma allo scopo di determinare l'aliquota IVA applicabile all'attività di amministratore, per di più in forza della normativa lussemburghese in materia di IVA.

- 26 Cionondimeno, tali circostanze non consentono da sole di concludere che l'interpretazione richiesta dal giudice a quo non ha alcuna relazione con l'oggetto della causa principale e che, pertanto, la Corte non è competente a statuire sulle questioni sollevate.
- 27 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta ad una situazione interna, a quelle adottate nel diritto comunitario, al fine di assicurare una procedura unica in situazioni analoghe, esiste un interesse comunitario certo a che, per evitare future divergenze di interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate (v., in particolare, sentenze 17 luglio 1997, causa C-130/95, Giloy, Racc. pag. I-4291, punto 28, e 11 gennaio 2001, causa C-1/99, Kofisa Italia, Racc. pag. I-207, punto 32).
- 28 Questa considerazione è a maggior ragione valida quando la normativa nazionale che si avvale di una nozione che figura in una disposizione di diritto comunitario sia stata adottata al fine di trasporre nell'ordinamento interno la direttiva di cui la detta disposizione fa parte.
- 29 Ne consegue che, in un caso del genere, la circostanza che la nozione di diritto comunitario di cui si chiede l'interpretazione è destinata ad applicarsi, nell'ambito del diritto nazionale, in condizioni diverse da quelle previste dalla disposizione comunitaria corrispondente non è tale da escludere qualsiasi collegamento tra l'interpretazione richiesta e l'oggetto della causa principale.

- 30 Il giudice a quo afferma, nella sua sentenza, che «la legislazione [lussemburghese] in materia di imposta sul valore aggiunto [recepisce] le relative direttive comunitarie» e che, pertanto, «[l]a legislazione lussemburghese relativa all'aliquota applicabile all'attività delle libere professioni deve essere interpretata conformemente alle disposizioni comunitarie relative all'IVA», in particolare all'allegato F, punto 2, della sesta direttiva, che contiene tale nozione.
- 31 Alla luce di quanto sopra e delle considerazioni esposte ai punti 27-29 della presente sentenza, l'argomento dell'Amministrazione relativo alla mancanza di collegamento tra le questioni pregiudiziali e l'oggetto della causa principale dev'essere disatteso.
- 32 Di conseguenza, la Corte è competente a statuire sulle questioni sollevate.

Sulle questioni pregiudiziali

- 33 Con le due questioni, che occorre trattare congiuntamente, il giudice a quo chiede in sostanza se le libere professioni di cui all'allegato F, punto 2, della sesta direttiva comprendano un'attività come quella di amministratore di condomini.
- 34 Dato che la questione che si pone nella causa principale è quella di stabilire se una siffatta attività debba ricevere, ai fini dell'applicazione dell'IVA, il trattamento riservato alle libere professioni che sono soggette ad un'aliquota ridotta rispetto all'aliquota IVA normale, occorre precisare, in via preliminare, che l'art. 12, n. 4, della sesta direttiva, nella sua versione anteriore alla direttiva 92/77, ha

consentito agli Stati membri di applicare aliquote ridotte a talune forniture di beni e a talune prestazioni di servizi e che l'art. 28, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, nella versione risultante dalla direttiva 92/77, ha autorizzato gli Stati membri che, al 1° gennaio 1991, applicavano un'aliquota ridotta alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'allegato H a continuare ad applicare tale aliquota purché essa non fosse inferiore al 12%. È pacifico che l'allegato H non menziona le libere professioni in quanto tali.

35 Ne risulta che la determinazione e la definizione delle operazioni che possono fruire di un'aliquota ridotta in base a tali disposizioni della sesta direttiva rientrano nella competenza degli Stati membri interessati.

36 Cionondimeno, esercitando tale competenza gli Stati membri devono osservare il principio di neutralità fiscale. Il detto principio osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, con la conseguenza che i detti prodotti o le dette prestazioni devono essere assoggettati ad un'aliquota uniforme (v., in tal senso, sentenza 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia, Racc. pag. I-3369, punto 22).

37 Ciò deve valere anche per il trattamento riservato dal Granducato di Lussemburgo alle libere professioni le quali, in conformità alle disposizioni della sesta direttiva menzionate al punto 34 della presente sentenza, erano soggette, fino al 31 dicembre 1992, ad un'aliquota ridotta del 6% che è stata portata, a partire dal 1° gennaio 1993, al 12%.

38 Riguardo alla portata della nozione di libera professione, occorre constatare che la sesta direttiva utilizza tale nozione nel suo allegato F, punto 2, senza per questo

darne una definizione astratta e globale. Peraltro, in conformità all'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, al quale fa riferimento l'allegato F, è alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato che le operazioni considerate in tale allegato possono, nel corso del periodo transitorio, essere esentate dall'IVA.

- 39 Tuttavia, al fine di fornire indicazioni utili al giudice a quo, occorre sottolineare taluni elementi che caratterizzano le libere professioni ai sensi dell'allegato F, punto 2, della sesta direttiva. Come la Commissione ha rilevato nelle sue osservazioni scritte, le libere professioni considerate in tale disposizione sono attività che, tra l'altro, presentano un pronunciato carattere intellettuale, richiedono una qualificazione di livello elevato e sono normalmente assoggettate ad una precisa e rigorosa disciplina professionale. Occorre aggiungere che, nell'esercizio di una attività del genere, l'elemento personale assume una rilevanza particolare e che un siffatto esercizio presuppone, in ogni caso, una notevole autonomia nel compimento degli atti professionali.
- 40 Spetta al giudice a quo determinare se, alla luce di tali criteri, l'attività di amministratore, quale prevista dalla normativa lussemburghese pertinente, debba ritenersi configurante una libera professione.
- 41 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere le questioni sollevate nel senso che spetta a ciascuno Stato membro determinare e definire le operazioni che possono fruire di un'aliquota ridotta ai sensi dell'art. 12, n. 4, della sesta direttiva, fino al 31 dicembre 1992, e ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, come modificata dalla direttiva 92/77, a decorrere dal 1° gennaio 1993, fatto salvo il rispetto del principio di neutralità dell'IVA.

Le libere professioni di cui all'allegato F, punto 2, della sesta direttiva sono attività che presentano un pronunciato carattere intellettuale, richiedono una

qualificazione di livello elevato e sono normalmente soggette ad una disciplina professionale precisa e rigorosa. Nell'esercizio di un'attività del genere, l'elemento personale assume rilevanza particolare ed un siffatto esercizio presuppone, in ogni caso, una notevole autonomia nel compimento degli atti professionali.

Sulle spese

- 42 Le spese sostenute dal governo danese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal d'arrondissement de Luxembourg con sentenza 15 luglio 1999, dichiara:

Spetta a ciascuno Stato membro determinare e definire le operazioni che possono fruire di un'aliquota ridotta ai sensi dell'art. 12, n. 4, 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, fino al 31 dicembre 1992, e ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. e), della stessa direttiva, come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA), a decorrere dal 1° gennaio 1993, fatto salvo il rispetto del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Le libere professioni di cui all'allegato F, punto 2, della sesta direttiva 77/388/CEE sono attività che presentano un pronunciato carattere intellettuale, richiedono una qualificazione di livello elevato e sono normalmente soggette ad una normativa professionale precisa e rigorosa. Nell'esercizio di un'attività del genere, l'elemento personale assume rilevanza particolare e un siffatto esercizio presuppone, in ogni caso, una notevole autonomia nel compimento degli atti professionali.

Colneric

Skouris

Cunha Rodrigues

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 ottobre 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Seconda Sezione

R. Grass

N. Colneric