CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JÁN MAZÁK
presentate il 17 giugno 2008 [1]

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Regeringsrätten (Corte suprema amministrativa) (Svezia), chiede alla Corte di giustizia di interpretare gli artt. 9, n. 2, lett. e) e 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva [2] nonché gli artt. 56, n. 1, lett. c), e 196 della direttiva 2006/112 [3] (globalmente in prosieguo: le «disposizioni pertinenti»). La controversia nella causa principale verte in parte su esercizi finanziari cui si applicano le disposizioni della sesta direttiva ed in parte su esercizi disciplinati dalle disposizioni della direttiva 2006/112.

2. La controversia riguarda una fondazione svedese che svolge attività sia economiche sia di altra natura e che intende acquistare dalla Danimarca servizi di consulenza. Il giudice del rinvio intende accertare se, ai fini dell'applicazione delle disposizioni pertinenti, la fondazione sia un soggetto passivo di imposta ancorché l'acquisto sia effettuato solo relativamente alla parte delle sue attività che esula dalla sfera di applicazione delle direttive.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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»).

3 — Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 2006/112»). La sesta direttiva e la direttiva 2006/112 saranno citate congiuntamente come «le direttive». Con effetto dal 1° gennaio 2007 la sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112.

I — Contesto normativo

A — *Diritto comunitario*

3. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto: «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. 4, n. 1, della sesta direttiva dispone che «si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». L'art. 4, n. 2, recita: «le attività economiche (…) sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi (…)».

5. Conformemente all'art. 9 della sesta direttiva concernente il luogo della prestazione di servizi:

«1. 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 o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

(…)

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;

(…)».

6. L'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva prevede che l'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

«dal destinatario di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), prestato da un soggetto passivo residente all'estero; tuttavia gli Stati membri possono stabilire che il prestatore è tenuto in solido al pagamento dell'imposta».

7. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA le operazioni seguenti: «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».

8. L'art. 9, n. 1, della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività (…) di professione libera o assimilate».

9. A norma dell'art. 56, n. 1, della direttiva 2006/112:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite 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 dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(…)

c) le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici di studio, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazioni di dati e fornitura d'informazioni;

(…)».

10. Infine l'art. 196 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«L'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56 (…)».

B — *Normativa nazionale*

11. Il capo I, art. 1, della mervärdesskattelagen (1994:200) (legge n. 200/1994, in materia di IVA, in prosieguo: la «ML») dispone che sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate sul territorio nell'ambito di un'attività professionale [4].

4 — La disposizione è diretta a trasporre l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

12. Ai sensi del capo 5, art. 7, della ML talune prestazioni di servizi ivi indicate, in particolare quelle di consulenza, fornite da un altro Stato membro sono considerate effettuate sul territorio qualora il destinatario sia un operatore economico che possieda in Svezia la sede della propria attività economica o che ivi disponga di un centro di attività stabile per il quale la prestazione di servizi è fornita ovvero, se l'operatore non ha tale sede di attività o centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Qualora il prestatore dei servizi di consulenza soggetti, all'interno del paese, ad IVA sia un'impresa straniera, l'IVA è dovuta dal destinatario in virtù del capo I, art. 2, della ML [5].

13. La ML non definisce il termine «operatore economico». Per «attività professionale», il capo 4, art. 1, della medesima legge intende un'attività che consiste in un'attività economica relativa ad operazioni commerciali e nella remunerazione di operazioni effettuate nell'ambito di tale attività per un importo superiore, in un esercizio fiscale, a SKR 30 000. Dal capo 13, art. 1, della inkomstskattelagen (legge relativa all'imposta sul reddito) emerge che per attività economica occorre intendere qualsiasi attività lucrativa di lavoro autonomo esercitata a titolo professionale.

5 — Tali disposizioni hanno trasposto le parti corrispondenti degli artt. 9, n. 2, lett. e), e 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

II — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali sollevate

14. La fattispecie nella causa principale riguarda una fondazione, costituita sulla base di contratti collettivi, la Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Riconversione — il Consiglio per il sostegno e la consulenza a favore dei lavoratori passibili di licenziamento) (in prosieguo: la «TRR»), istituita nel 1994 dalla Svenska Arbetsgivareföreningen (Confederazione svedese dei datori di lavoro; ora Svenskt Näringsliv) e dal Privattjänstemannakartellen (Federazione dei lavoratori subordinati nell'industria e nei servizi).

15. L'oggetto della TRR consiste, a norma del suo statuto, da un lato, nel versamento dell'indennità di licenziamento e nella promozione di misure atte a facilitare la riconversione di lavoratori che, per determinati motivi, siano stati licenziati o rischino di esserlo, e, dall'altro, nel fornire consulenza e prestare assistenza alle imprese che possano incorrere o siano incorse in situazioni di eccedenza di personale, nonché nella promozione della formazione delle imprese in materia di risorse umane. Le modalità di esercizio delle attività della TRR sono più precisamente definite in un accordo concluso tra la Svenskt Näringsliv e la Privattjänstemannakartellen, l'Omställningsavtal (accordo di transizione del rapporto di lavoro).

16. Le attività sono finanziate mediante contributi versati dai datori di lavoro aderenti all'accordo, contributi che rappresentano una percentuale delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori interessati dall'accordo medesimo. I

datori di lavoro aderenti all'accordo di transizione, per effetto di un contratto detto «di raccordo», versano un contributo annuo fisso. Oltre alle attività svolte a norma dell'accordo di transizione, la TRR è registrata quale soggetto IVA per le prestazioni di servizi realizzate in caso di esternalizzazione effettuata dalle imprese. Le attività imponibili della TRR rappresentano un importo pari al 5% della sua attività globale.

17. La TRR intende ricorrere a prestazioni di servizi di consulenza rese, tra l'altro, da un prestatore stabilito in Danimarca, destinate ad essere utilizzate esclusivamente per le attività che la fondazione svolge sulla base dell'Omställningsavtal. Al fine di ottenere precisazioni sulle conseguenze fiscali di tale operazione, la TRR ha proposto domanda di parere preliminare presso lo Skatterättsnämnden (Commissione tributaria) sul punto se le attività da essa esercitate sulla base dell'Omställningsavtal costituiscano attività professionali e se essa sia un operatore economico ai sensi del capo 5, art. 7, della ML.

18. Lo Skatterättsnämnden ha risposto alle questioni con il parere preliminare del 3 marzo 2006 rilevando quanto segue: i) la TRR non dev'essere considerata come un prestatore di servizi nell'ambito di un'attività professionale con riguardo all'attività svolta in forza dell'Omställningsavtal, ed essa va considerata un operatore economico ai fini del capo 5, art. 7, della ML.

19. La TRR ha impugnato il parere preliminare, asserendo che il Regeringsrätten dovrebbe correggere il parere preliminare e dichiarare che la TRR non è un operatore economico ai sensi del capo 5, art. 7, della ML. Lo Skatteverket (amministrazione finanziaria locale) è del parere che il Regeringsrätten dovrebbe confermare il parere preliminare.

20. A sostegno del proprio ricorso la TRR ha dedotto che la registrazione quale soggetto passivo IVA non significa, di per sé, che il soggetto registrato debba essere sempre considerato quale operatore economico ai sensi del capo 5, art. 7, della ML. In caso di acquisti effettuati per attività che esulino dalla sfera di applicazione della sesta direttiva IVA, la TRR non è un operatore economico ai sensi di tale disposizione. La corrispondente disposizione della sesta direttiva IVA, vale a dire l'art. 9, n. 2, lett. e), non rinvia alla nozione di operatore economico, bensì a quella di soggetto passivo.

21. Il Regeringsrätten considera che la causa dinanzi ad esso pendente necessita di un'interpretazione dei termini di diritto comunitario «soggetto passivo» e «persona tenuta al pagamento dell'imposta» allorché occorre applicare talune disposizioni della sesta direttiva e della direttiva 2006/112. Il giudice del rinvio nota che il significato del termine «soggetto passivo» nella sesta direttiva è stato interpretato dalla Corte in numerose sentenze. Tuttavia non esiste giurisprudenza su come intendere il termine ai fini dell'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva in una situazione come quella considerata nella fattispecie.

22. Avendo constatato che le disposizioni pertinenti della sesta direttiva e della direttiva 2006/112 non sono chiare e dal momento che

manifestamente tale questione non è stata ancora esaminata dalla Corte, il Regeringsrätten ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 9, n. 2, lett. e), e 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (…), nonché 56, n. 1, lett. c), e 196 della direttiva 2006/112 (…) debbano essere interpretati, ai fini della loro applicazione, nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza effettuata da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, destinatario che esercita al tempo stesso attività economiche ed attività che esulano dalla sfera di applicazione della direttiva, debba essere considerato quale soggetto passivo, ancorché tale prestazione di servizi venga unicamente utilizzata per le attività non ricomprese nella sfera di applicazione della direttiva».

23. Sono state presentate osservazioni scritte da parte dei governi tedesco, greco, italiano, polacco e della Commissione. Non è stata richiesta, né si è svolta, la fase orale del procedimento.

III — Valutazione

A — *Argomenti principali delle parti*

24. La *TRR* non ha presentato osservazioni scritte alla Corte.

25. A parere dello *Skatteverket* l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva e l'art. 56, n. 1, della direttiva 2006/112, non richiedono al destinatario di una prestazione di agire in qualità di soggetto passivo qualora effettui un acquisto né che proceda all'acquisto nell'ambito di un'attività economica. Inoltre, proprio conformemente alle finalità delle due direttive, ai fini delle disposizioni pertinenti, è irrilevante che il destinatario di un servizio stia operando o meno in qualità di soggetto passivo.

26. Lo Skatteverket ritiene che, per l'applicazione delle disposizioni pertinenti, un soggetto passivo dev'essere trattato come tale, indipendentemente dall'obiettivo perseguito con l'acquisto di prestazioni di servizi. Quindi, nel caso dei servizi acquistati dalla TRR nelle circostanze della causa principale, occorre considerare che la prestazione è stata eseguita in Svezia. La TRR deve pertanto dichiarare e pagare l'IVA all'erario svedese. Tuttavia la prestazione di servizi non riferiti all'attività economica della TRR non dà luogo al diritto a detrazione con riferimento all'IVA.

27. I *governi tedesco, polacco e greco* nonché la *Commissione* hanno avanzato argomenti diretti al medesimo scopo di quelli dello Skatteverket. In linea di principio essi ritengono che le disposizioni pertinenti vadano interpretate nel senso che un destinatario al quale siano resi servizi di consulenza da un soggetto tenuto al pagamento dell'imposta in un altro Stato membro in cui il primo esercita sia un'attività economica, sia un'attività che esula dalla sfera di applicazione delle direttive vada considerato come un soggetto passivo di imposta anche se l'acquisto è operato solo con riferimento a quest'ultima attività.

28. Tuttavia il *governo italiano* suggerisce che le disposizioni pertinenti devono essere interpretate nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza effettuata da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, destinatario che eserciti al tempo stesso attività economiche ed attività che esulino dalla sfera di applicazione della direttiva, deve essere considerato al pari di un consumatore finale nei casi in cui tale prestazione di servizi venga unicamente utilizzata per le attività non ricomprese nella sfera di applicazione della direttiva.

B — *Esame*

29. Con la sua questione il giudice del rinvio domanda se le disposizioni pertinenti vadano interpretate nel senso che una persona la quale acquisti servizi di consulenza da una persona tenuta al pagamento dell'imposta in un altro Stato membro in cui il primo esercita sia un'attività economica, sia un'attività che esula dalla sfera di applicazione delle direttive, vada considerata come un soggetto passivo di imposta, anche se l'acquisto è effettuato solo con riferimento a quest'ultima attività.

30. Dato il tenore quasi identico delle pertinenti disposizioni delle due direttive e per motivi di chiarezza, sarà qui fatto riferimento solo alla sesta direttiva [6].

31. Ai sensi dell'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente una della attività economiche di cui al paragrafo 2 di tale articolo. Le «attività economiche» vengono definite all'art. 4, n. 2, nel senso che comprendono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

32. Secondo la costante giurisprudenza, l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'IVA una sfera di applicazione molto estesa, che comprende tutte le fasi produttive, distribu-

6 — Essenzialmente gli artt. 2, n. 1, 4, 9, n. 2, lett. e), e 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva corrispondono rispettivamente agli artt. 2, n. 1, 9, 56, n. 1, lett. c), e 196 della direttiva 2006/112.

tive e della prestazione dei servizi [7]. Inoltre è parimenti assodato che conformemente alla finalità della sesta direttiva, che mira tra l'altro a fondare il sistema di IVA su una definizione uniforme dei «soggetti passivi», tale qualità dev'essere valutata esclusivamente in base ai criteri enunciati nell'art. 4 di tale direttiva [8].

33. La Corte ha quindi dichiarato che una persona la quale esercita un'attività economica secondo i criteri dell'art. 4 della sesta direttiva è un soggetto passivo, ancorché tale attività economica sia svolta a titolo accessorio [9]. Una persona può essere considerata un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva anche quando, come nel caso della TRR, una parte preponderante della sua attività non rientra nella sfera di applicazione di tale direttiva.

34. La Corte ha osservato nella sentenza *Gillan Beach* che «l'art. 9 della sesta direttiva contiene regole che determinano il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi. Mentre il n. 1 di tale articolo pone a questo riguardo una regola di carattere generale, il n. 2 del medesimo articolo fornisce una serie di criteri di collegamento specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti» [10].

35. Nella medesima sentenza la Corte ha proseguito dichiarando che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già dichiarato che «non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se questo sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1» [11].

36. Ne consegue che l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva, non costituendo un'eccezione alla regola di cui all'art. 9, n. 1, non può interpretarsi restrittivamente.

37. Inoltre nella sentenza *Gillan Beach*, la Corte ha dichiarato che «[a]i 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

7 — V., tra l'altro, sentenze 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem, Racc. pag. I-4363, punto 17; 26 giugno 2003, causa C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Racc. pag. I-6729, punto 42, e 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE, Racc. pag. I-3123, punto 40.

8 — V. la cit. sentenza HE, punto 41 e la giurisprudenza citata.

9 — Ibid., punto 42.

10 — V. sentenze 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach, Racc. pag. I-2427, punto 14; 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. I-4595, punto 20; 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Racc. pag. I-1195, punto 10, e sentenza 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. pag. I-3947, punto 23.

11 — V. cit. sentenza Gillan Beach, punto 15, e la giurisprudenza citata.

essa fa parte» [12]. Così, secondo la Corte si deve ricordare che l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva costituisce una norma di conflitto che fissa il luogo di imposizione delle prestazioni e delimita, di conseguenza, l'ambito della potestà degli Stati membri. Noto in proposito che ne consegue che la nozione di «servizi di consulenza» è una nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme al fine di evitare i casi di doppia imposizione o di non imposizione [13].

38. Si deve osservare che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non specifica se un soggetto passivo di imposta che acquisti servizi debba o meno effettuare tale acquisto con riferimento alla sua attività economica [14]: per tale questione, nessun elemento nella disposizione in parola consente di considerare che una circostanza siffatta deve avere una qualche rilevanza ai fini della sua applicazione.

39. Tuttavia, come giustamente sottolinea il giudice del rinvio, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva afferma esplicitamente che sono soggette all'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». Inoltre l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva dispone con chiarezza che, nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta relativamente a tali beni o servizi [15].

40. Cionondimeno, mentre gli artt. 2, n. 1, e 17, n. 2, della sesta direttiva si riferiscono specificamente ad un soggetto passivo che «agisce in quanto tale» o a servizi impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, l'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva non opera un siffatto riferimento specifico. A mio parere ciò non è affatto dovuto ad una svista (legislativa) da parte del legislatore comunitario. È vero piuttosto che l'assenza, nell'art. 9, n. 2, di qualsiasi riferimento ad attività economiche, ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale o ad operazioni soggette ad imposta significa che, ai fini della determinazione del luogo di prestazione di servizi, il fatto che il destinatario intraprenda a titolo aggiuntivo attività che esulano dalla sfera di applicazione della sesta direttiva non costituisce un impedimento ad applicare tale disposizione [16].

41. Inoltre, la suesposta interpretazione delle disposizioni pertinenti corrisponde all'interesse alla semplicità nell'amministrazione (delle regole sul luogo della prestazione di servizi) e alla facilità di riscossione, nonché alla prevenzione dell'evasione fiscale [17]. In effetti lo Skatteverket sottolinea correttamente che, se il destinatario di servizi prestati dovesse necessariamente essere un soggetto passivo che agisca in quanto tale o se i servizi

12 — Ibid., punto 21; sentenza 7 giugno 2005, causa C-17/03, VEMW e a. Racc. pag. I-4983, punto 41.

13 — Con riferimento alla nozione di «attività affini», v. cit. sentenza Gillan Beach, punto 20 e la giurisprudenza citata. Per quanto riguarda i «servizi pubblicitari», v. sentenza 11 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5881, punto 14; 17 novembre 1993, causa C-73/92, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-5997, punto 12, e le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate nella causa C-108/00, SPI, Racc. pag. I-2361, paragrafo 14.

14 — Cioè, ad un'attività imponibile.

15 — V. sentenza 2 giugno 2005, causa C-378/02, *WZV*, Racc. pag. I-4685, punto 32 e la giurisprudenza citata.

16 — Aggiungerei che, come risulta manifestamente da quanto sopra, la finalità perseguita dall'art. 9, n. 2, della sesta direttiva è diversa dagli scopi degli artt. 2, n. 1, e 17, n. 2.

17 — Alla luce della mia interpretazione delle disposizioni pertinenti, in caso di dubbio riguardo al rischio di evasione fiscale, vorrei osservare che gli artt. 21 e 22, n. 7, della sesta direttiva permettono alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di adottare le misure necessarie per fronteggiare un simile rischio. V., in proposito, sentenza Dudda, cit. alla nota 10, punto 32.

dovessero necessariamente essere impiegati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, la determinazione del luogo della prestazione di servizi sarebbe in parecchi casi molto più difficile, sia per le imprese, sia per le amministrazioni fiscali degli Stati membri [18].

42. Inoltre, riguardo alla praticabilità [19] di un'interpretazione siffatta delle pertinenti disposizioni, nel caso di un soggetto che acquista servizi di consulenza, l'imposta viene prelevata nella fase in cui tale soggetto rimette la dichiarazione IVA all'amministrazione finanziaria nello Stato membro in cui è stabilito. Essendo un soggetto passivo, è obbligato ad essere registrato in tale Stato membro già ai fini di dichiarazioni IVA. Inoltre, se tali servizi sono destinati alla sua attività economica, l'acquirente può avvalersi esso stesso del suo diritto a detrazione dell'imposta a monte. Il fornitore dei servizi, d'altro canto, deve solo dimostrare che il soggetto che li acquista è un soggetto passivo di imposta [20].

43. Infine, a mio parere, una lettura siffatta delle disposizioni pertinenti è dettata anche dal principio di certezza del diritto, poiché le regole sul luogo della prestazione di servizi devono essere prevedibili per gli operatori. Tale principio si applica con particolare rigore a norme che hanno conseguenze fiscali in modo che i singoli possano chiaramente conoscere gli obblighi loro derivanti da tali norme [21].

44. Inoltre tale interpretazione dovrebbe condurre all'alleggerimento dell'onere gravante sugli operatori che agiscono attraverso il mercato interno. E ciò, a sua volta, aiuterà a facilitare la libera circolazione delle merci e dei servizi che, ricordo, è uno degli scopi generali del sistema comune di IVA [22].

45. Prima di concludere vorrei brevemente menzionare che, alla luce delle considerazioni suesposte, sembra che il governo italiano, nella sua interpretazione delle pertinenti disposizioni [23], non abbia tenuto nel debito conto gli scopi delle medesime.

18 — Concordo anche sul punto che, se, contrariamente alla mia interpretazione di cui supra, le disposizioni pertinenti dovessero essere considerate come atte a imporre tali obblighi, l'interesse alla semplicità nell'amministrazione delle regole ed alla facilità di riscossione sarebbe messo in pericolo in situazioni in cui l'acquisto di servizi è effettuato per entrambe le categorie di attività svolte dalla TRR. Le disposizioni pertinenti non offrono alcun criterio direttivo su come procedere con la dovuta ripartizione.

19 — Il punto è strettamente connesso a quello del precedente paragrafo. Se la suddivisione della potestà fiscale è troppo complicata, operazioni altrimenti imponibili possono evadere l'imposizione.

20 — Come giustamente mette in rilievo lo Skatteverket, una siffatta disciplina permette ad un fornitore di servizi quali i servizi di consulenza di evitare la registrazione ai fini IVA in ogni Stato membro ove sono stabiliti i suoi destinatari.

21 — V., al riguardo, le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly nella causa Dudda, cit. alla nota 10, paragrafo 32; v. sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I-691, punto 23, e conclusioni dell'avvocato generale Cosmas nella causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S/Finanzamt Flensburg, paragrafo 12.

22 — Nella causa pendente dinanzi al giudice del rinvio, i fatti rilevanti sono anteriori all'entrata in vigore della direttiva del Consiglio 22 febbraio 2008, 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 44, pag. 11). L'art. 2 della direttiva 2008/8 dispone che, con effetto dal 1° gennaio 2010, l'art. 43 della direttiva 2006/112 recita come segue: «Ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi: 1) il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, *è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese*» (il corsivo è mio).

23 — V. paragrafo 28 delle presenti conclusioni.

46. Infine, ma non in ordine di importanza, quanto all'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, menzionato anche nella questione sollevata, è sufficiente rilevare che tale disposizione si limita ad affermare che l'IVA è dovuta da soggetti destinatari di servizi di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), che sono stati prestati da un soggetto passivo residente all'estero. Pertanto, laddove siano soddisfatti i presupposti stabiliti all'art. 4 della sesta direttiva nonché gli altri presupposti a norma dell'art. 21, n. 1, lett. b), un soggetto siffatto è responsabile per il pagamento dell'IVA quanto ai servizi da lui acquistati, siano o meno questi destinati solo all'attività che esula dalla sfera di applicazione delle direttive.

IV — Conclusione

47. Sono pertanto del parere che la Corte dovrebbe risolvere nel seguente modo la questione sottopostale dal Regeringsrätten:

Al fine di determinare il luogo della prestazione di servizi, gli artt. 9, n. 2, lett. e), e 21, n. 1, lett. b), 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, e gli art. 56, n. 1, lett. c), e 196 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, vanno interpretati nel senso che una persona la quale acquista servizi di consulenza da una persona tenuta al pagamento dell'imposta in un altro Stato membro in cui la prima svolge sia un'attività economica sia un'attività che esula dalla sfera di applicazione di tali direttive dev'essere considerata quale soggetto passivo d'imposta ai fini dell'applicazione di tali disposizioni, ancorché l'acquisto sia effettuato solo con riguardo a quest'ultima attività.