CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. JÁN MAZÁK
presentadas el 17 de junio de 2008 [1]

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Regeringsrätten (Tribunal Supremo Administrativo) (Suecia), solicita al Tribunal de Justicia que interprete los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA [2] y los artículos 56, apartado 1, letra c), y 196 de la Directiva 2006/112/CE [3] (en lo sucesivo, «disposiciones pertinentes»). El litigio principal se refiere, en parte, a ejercicios contables a los que las disposiciones de la Sexta Directiva son aplicables y, en parte, a ejercicios contables a los que se aplican las disposiciones de la Directiva 2006/112.

2. El asunto versa sobre una fundación sueca que ejerce actividades tanto económicas como de otro tipo y que desea adquirir servicios de asesoría en Dinamarca. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si, a efectos de la aplicación de las disposiciones pertinentes, la fundación es un sujeto pasivo aunque la compra vaya a efectuarse sólo con respecto a la parte de sus actividades que no está comprendida en el ámbito de aplicación de las Directivas.

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

3. Con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». El artículo 4, apartado 2, tiene el siguiente tenor: «Las actividades económicas […] son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios […]»

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). En lo sucesivo, la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112 se denominarán conjuntamente las «Directivas». Desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112.

5. En virtud del artículo 9 de la Sexta Directiva, relativo al lugar de prestación de servicios:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[…]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[…]

— las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de dato y el suministro de informaciones,

[…].»

6. El artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva establece que serán deudores del IVA:

«el que contrate la prestación de un servicio enunciado en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, efectuado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto».

7. A tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

8. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, [incluido] […] el ejercicio de profesiones liberales […].»

9. Con arreglo al artículo 56, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[…]

c) las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[…].»

10. Por último, el artículo 196 de la Directiva 2006/112 establece:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 […].»

B. *Normativa nacional*

11. Según el artículo 1 del capítulo 1 de la mervärdesskattelagen (1994:200) (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ML»), se gravarán con el IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país que estén sujetas al impuesto y que se realicen con carácter profesional. [4]

4 — Mediante esta disposición se adapta el ordenamiento jurídico nacional al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

12. Con arreglo al artículo 7 del capítulo 5 de la ML, determinados servicios que se prevea expresamente que se presten en otro Estado miembro, entre los que se encuentran los de asesoría, se considerarán realizados en el interior del país cuando el destinatario sea un operador económico que tenga en Suecia la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o que, en defecto de una u otro, tenga su domicilio o residencia habitual en dicho país. Si el operador que presta en el interior del país los servicios de asesoría sujetos al impuesto es una empresa extranjera, será deudor del impuesto, según el artículo 2 del capítulo 1 de la ML, el destinatario de los servicios. [5]

13. En la ML no existe una definición de «operador económico». Con arreglo al artículo 1 del capítulo 4 de la ML, se entiende por «actividad profesional» toda actividad que constituya una actividad económica relativa al negocio y en la que se generen ingresos que superen las 30.000 SKR en el año fiscal. Del artículo 1 del capítulo 13 de la inkomstskattelagen [Ley del impuesto sobre la renta] se desprende que se entiende por actividad económica la actividad lucrativa que se realiza de modo independiente y con carácter profesional.

5 — Mediante estas disposiciones se ha adaptado el Derecho nacional a los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva.

II. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

14. El litigio principal se refiere a una fundación creada sobre la base de un convenio colectivo, la Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Consejo para Soporte y Asesoramiento en materia de Despidos; en lo sucesivo, «TRR»), que fue constituida en 1994 por la Svenska Arbetsgivareföreningen (Confederación de organizaciones empresariales suecas; actualmente, Svenskt Näringsliv) y la Privattjänstemannakartellen (Federación de sindicatos de empleados del sector privado).

15. El TRR tiene como misión, según sus estatutos, por un lado, el abono de indemnizaciones de despido y el fomento de medidas que faciliten el acceso a un nuevo empleo de los trabajadores que por motivos específicos hayan sido despedidos o corran el riesgo de serlo, y, por otro lado, el asesoramiento y la asistencia a las empresas que se encuentren en situaciones en las que se hayan producido o es probable que se vayan a producir despidos por exceso de plantilla, y el fomento del desarrollo de las empresas en materia de recursos humanos. Las condiciones de la actividad del TRR se regulan con mayor detalle en un convenio vigente denominado Omställningsavtalet (Convenio en materia de reestructuración de empresas; en lo sucesivo, «Convenio»), celebrado entre la Svenskt Näringsliv y la Privattjänstemannakartellen.

16. Estas actividades se financian mediante el pago por los empresarios que han firmado dicho Convenio de una cuota proporcional a los salarios abonados a los empleados

cubiertos por el Convenio. Los empresarios que están sujetos al citado Convenio mediante un «acuerdo de adhesión» abonan una cuota anual fija. Además de las actividades que realiza con arreglo al Convenio, el TRR está registrado como sujeto pasivo del IVA respecto a la prestación de servicios en relación con la subcontratación de empresas. Las actividades sujetas a impuestos representan un 5 % de la actividad total del TRR.

17. El TRR tiene previsto adquirir servicios de asesoría, entre otros lugares, en Dinamarca, que serán utilizados exclusivamente en el marco de la actividad que la fundación realiza con arreglo al Omställningsavtal. Para aclarar las consecuencias fiscales de esta adquisición, el TRR solicitó un dictamen previo al Skatterättsnämnden acerca de si su actividad ejercida sobre la base del Omställningsavtal tiene carácter profesional y si es un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la ML.

18. El Skatterättsnämnden respondió, mediante dictamen previo de 3 de marzo de 2006, que: i) el TRR, cuando ejerce su actividad basada en el Omställningsavtal, no presta servicios de carácter profesional, sino que debe considerarse un operador económico en el sentido del artículo 7 del capítulo 5 de la ML.

19. El TRR recurrió el dictamen previo y solicitó al Regeringsrätten que lo modificara y que declarara que el TRR no constituye un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la ML. El Skatteverket (autoridad local en materia de impuestos) solicitó al Regeringsrätten que confirmara el dictamen previo.

20. En apoyo de su recurso, el TRR alegó, entre otras cosas, que el hecho de estar registrado como sujeto pasivo del IVA no implica en sí mismo que siempre deba considerarse que el registrado constituye un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la ML. En el caso de las adquisiciones realizadas en relación con las actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, el TRR no es un operador económico en el sentido de dicha disposición. La correspondiente norma de la Sexta Directiva, el artículo 9, apartado 2, letra e), no se refiere al concepto de operador económico, sino al de sujeto pasivo.

21. El Regeringsrätten considera que el litigio del que conoce exige una interpretación de los conceptos de Derecho comunitario «sujeto pasivo» y «deudor del impuesto» al aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112. El órgano jurisdiccional remitente señala que el significado del concepto «sujeto pasivo» de la Sexta Directiva ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en muchas sentencias. Sin embargo no existe jurisprudencia relativa al modo en que debe entenderse dicho concepto a efectos de la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva en una situación como la que constituye el objeto del presente asunto.

22. Por considerar que las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 no son claras y dado que

parece que esta cuestión no ha sido abordada todavía por el Tribunal de Justicia, el Regeringsrätten decidió suspender el procedimiento y plantear una petición de decisión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva y los artículos 56, apartado 1, letra c), y 196 de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo de otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, debe ser considerado sujeto pasivo […], a la hora de aplicar dichos artículos, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas?»

23. Han presentado observaciones escritas el Skatteverket, los Gobiernos alemán, griego, italiano y polaco y la Comisión. Las partes no han solicitado la celebración de vista oral y ésta no ha tenido lugar.

III. Apreciación

A. *Principales alegaciones de las partes*

24. El TRR no ha presentado observaciones escritas al Tribunal de Justicia.

25. En opinión del Skatteverket, el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva y el artículo 56, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no exigen que el cliente actúe como sujeto pasivo al efectuar la compra ni que efectúe ésta como parte de actividades económicas. Además, al atenerse al objetivo de ambas Directivas, carece de pertinencia, a efectos de las disposiciones de que se trata, si el cliente actúa o no como sujeto pasivo.

26. El Skatteverket alega que, para la aplicación de las disposiciones pertinentes, un sujeto pasivo debe ser tratado como tal, con independencia de la finalidad de la adquisición de servicios. Por consiguiente, en lo que respecta a los servicios adquiridos por TRR en circunstancias como las del litigio principal, debe considerarse que la prestación se llevó a cabo en Suecia. Por lo tanto, el TRR está obligado a declarar y abonar el IVA a la Hacienda sueca. Sin embargo, la prestación de servicios no relacionados con la actividad económica del TRR no da lugar a un derecho de reducción del IVA.

27. Tanto los *Gobiernos alemán, polaco y griego* como la *Comisión,* han formulado alegaciones en el mismo sentido que las del Skatteverket. En principio, sostienen que las disposiciones pertinentes deben interpretarse en el sentido de que un destinatario que adquiere servicios de asesoría a una persona sujeta al impuesto en otro Estado miembro en el que dicho destinatario ejerce tanto una actividad económica como una actividad que no está comprendida en el ámbito de aplicación de las Directivas, debe ser considerado un sujeto pasivo, aunque dicha adquisición se efectúe únicamente con respecto a la segunda actividad.

28. Sin embargo, el *Gobierno italiano* alega, en esencia, que las disposiciones pertinentes deben interpretarse en el sentido de que un destinatario que adquiere servicios de asesoría a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, cuando el primero ejerce tanto una actividad económica como una actividad que no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las Directivas, debe ser considerado un destinatario final de dicha prestación de servicios cuando dicha adquisición se efectúa exclusivamente con respecto a las actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las Directivas.

B. *Apreciación*

29. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las disposiciones pertinentes deben interpretarse en el sentido de que una persona que adquiere servicios de asesoría a un sujeto pasivo en otro Estado miembro, cuando la primera ejerce tanto una actividad económica como una actividad que no está comprendida en el ámbito de aplicación de las Directivas, debe ser considerada un sujeto pasivo, aunque la adquisición se efectúe únicamente con respecto a la segunda actividad.

30. Habida cuenta de la formulación casi idéntica de las disposiciones pertinentes de las dos Directivas y en aras de una mayor claridad, en las presentes conclusiones se hará referencia exclusivamente a la Sexta Directiva. [6]

31. Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el artículo 4, apartado 2. Dichas «actividades económicas» se definen en el artículo 4, apartado 2, como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios.

32. Según reiterada jurisprudencia, el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que engloba

6 — En esencia, los artículos 2, punto 1, 4, 9, apartado 2, letra e), y artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se corresponden con los artículos 2, apartado 1, 9, 56, apartado 1, letra c), y 196 de la Directiva 2006/112 respectivamente.

todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios. [7] Además, es también jurisprudencia consolidada que, dada la finalidad de la Sexta Directiva —que persigue, en particular, establecer un sistema común del IVA basado en una definición uniforme de «sujetos pasivos»— esa condición debe apreciarse exclusivamente en función de los criterios establecidos en el artículo 4 de dicha Directiva. [8]

33. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha declarado que una persona que ejerce una actividad económica a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva es un sujeto pasivo, aunque dicha actividad económica tenga carácter accesorio. [9] Una persona puede ser considerada un sujeto pasivo con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva aunque, como sucede con el TRR, una parte predominante de su actividad no esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

34. El Tribunal de Justicia señaló en la sentencia Gillan Beach que «el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 del mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos.» [10]

35. A continuación, el Tribunal de Justicia declaró, en la misma sentencia, que «es preciso recordar también que, en cuanto a la relación que guardan entre sí los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el apartado 1 de dicha disposición no prevalece sobre su apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por alguno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este artículo.» [11]

36. De ello se desprende que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva, al no constituir una excepción a la norma establecida en el artículo 9, apartado 1, no debe interpretarse de forma restrictiva.

37. Además, en la sentencia Gillan Beach, el Tribunal de Justicia declaró que «para interpretar una disposición de Derecho comunitario, procede tener en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la

7 — Véanse, entre otras, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17; de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 42; y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 40.

8 — Véase la sentencia HE, citada en la nota 7, apartado 41 y la jurisprudencia allí citada.

9 — *Ibidem,* apartado 42.

10 — Véase la sentencia de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427), apartado 14, en la que se citan las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20; de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheren (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartado 10; y de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C-452/03, Rec. p. I-3947), apartado 23.

11 — Véase la sentencia Gillan Beach, citada en la nota 10, apartado 15 y la jurisprudencia allí citada.

que forma parte.» [12] Por consiguiente, según el Tribunal de Justicia, debe tenerse presente que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse las prestaciones y, por consiguiente, la delimitación de las competencias entre los Estados miembros. Procede indicar que de ello se deduce que el concepto de «servicios de asesores» es un concepto de Derecho comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición. [13]

38. Hay que señalar que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no especifica si el sujeto pasivo que adquiere servicios debe efectuar dicha adquisición en relación con su actividad económica: [14] con respecto a esa cuestión, no hay nada en dicha disposición que sugiera que dicha circunstancia sea pertinente a efectos de su aplicación.

39. Sin embargo, como el órgano jurisdiccional remitente señala acertadamente, el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone expresamente que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo «que actúe como tal». Además, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva dispone claramente que el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado se reconoce en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. [15]

40. No obstante, mientras que los artículos 2, punto 1, y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se refieren expresamente al sujeto pasivo «que actúe como tal» o a los servicios que se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas, el artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva no contiene dicha referencia expresa. En mi opinión, no se trata en absoluto de un descuido (legislativo) del legislador comunitario. Por el contrario, la falta en el artículo 9, apartado 2, de referencias a la actividad económica, a un sujeto pasivo que actúe como tal o a operaciones gravadas entraña que para determinar el lugar de prestación de los servicios, el hecho de que el destinatario ejerza adicionalmente actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva no constituye un obstáculo para la aplicación de esa disposición. [16]

41. Además, esta interpretación de las disposiciones pertinentes se ajusta a los intereses de simplicidad de la gestión (de las normas del lugar de prestación de servicios) y facilidad de recaudación, así como a la prevención de la evasión fiscal. [17] En efecto, como el Skatte-

12 — *Ibidem*, apartado 21, en el que se cita la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros (C-17/03, Rec. p. I-4983), apartado 41.

13 — Por lo que respecta a «actividades similares», véase la sentencia Gillan Beach, citada en la nota 10, apartado 20 y la jurisprudencia allí citada. Por cuanto se refiere a «servicios de publicidad», véanse las sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), apartado 14; de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C-73/92, Rec. p. I-5997), apartado 12; y las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto SPI (sentencia de 15 de marzo de 2001, C-108/00, Rec. p. I-2361), punto 14.

14 — Es decir, su actividad sujeta al impuesto.

15 — Véase la sentencia de 2 de junio de 2005, WZV (C-378/02, Rec. p. I-4685), apartado 32 y la jurisprudencia allí citada.

16 — He de añadir que, como se desprende de lo anterior, la finalidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es diferente de los objetivos de los artículos 2, punto 1, y 17, apartado 2.

17 — A la vista de la interpretación de las disposiciones pertinentes, en caso de duda en lo que respecta al riesgo de evasión fiscal, hay que señalar que el artículo 21 y el artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva permiten a las administraciones tributarias de los Estados miembros tomar las medidas necesarias para hacer frente al citado riesgo. Véase, a tal efecto, la sentencia Dudda, citada en la nota 10, apartado 32.

verket señala acertadamente, si el destinatario de los servicios prestados tuviera que ser un sujeto pasivo que actúa como tal o si los servicios hubieren de utilizarse para las necesidades de sus operaciones gravadas, la determinación del lugar de prestación de los servicios sería, en muchos casos, mucho más difícil, tanto para las empresas, como para las autoridades tributarias de los Estados miembros. [18]

42. Además, en lo que respecta a la utilidad [19] de dicha interpretación de las disposiciones pertinentes, en el supuesto de una persona que adquiere servicios de asesoría, el impuesto se recauda en la fase en que dicha persona presenta su declaración de IVA ante la administración tributaria del Estado miembro en que está establecida. Por ser un sujeto pasivo, ya tiene la obligación de estar registrada en dicho Estado miembro a efectos de las declaraciones de IVA. Asimismo, si tales servicios se utilizan en relación con su actividad económica, el adquirente puede hacer uso de su derecho de deducción del impuesto soportado. El proveedor de los servicios, en cambio, sólo tiene que demostrar que la persona que los adquiere es un sujeto pasivo. [20]

43. Por último, a mi juicio, tal interpretación de las disposiciones pertinentes viene exigida también por el principio de seguridad jurídica, ya que las normas del lugar de prestación de servicios deben ser predecibles para los operadores económicos. Este principio se aplica con especial rigor a las normas que tienen consecuencias fiscales, con el fin de que los particulares puedan determinar las obligaciones que les incumben con arreglo a este tipo de normas. [21]

44. Además, dicha interpretación debe favorecer la reducción de la carga sobre los operadores económicos que ejercen actividades en el mercado interno. Y ello, a su vez, contribuirá a facilitar la libre circulación de mercancías y servicios, que, debo recordar, es uno de los objetivos generales del sistema común de IVA. [22]

45. Antes de concluir, mencionaré brevemente que, a la luz de las consideraciones anteriores, parece que, en su interpretación de las disposiciones pertinentes, [23] el Gobierno italiano no ha tenido debidamente en cuenta la finalidad de dichas disposiciones.

18 — También estoy de acuerdo en que si, en contra de mi interpretación anterior, se considerara que las disposiciones pertinentes exigen dichas obligaciones, los intereses de simplicidad de gestión de las normas y facilidad de recaudación resultarían perjudicados en las situaciones en que la compra de servicios se efectuara para las dos categorías de actividades llevadas a cabo por el TRR. Las disposiciones pertinentes no ofrecen ninguna orientación acerca de cómo habría que proceder a efectos del reparto preceptivo.

19 — Esta cuestión está estrechamente vinculada con la abordada en el punto anterior. Si el reparto de la competencia tributaria fuera demasiado complicado, operaciones que de otro modo resultarían gravadas pueden eludir la tributación.

20 — Como el Skatteverket señala acertadamente, dicho régimen permite a un prestador de servicios, tales como servicios de asesoría, evitar tener que registrarse a efectos de IVA en todos los Estados miembros en que sus clientes tienen su domicilio.

21 — Véanse, a este respecto, las conclusiones presentadas por el Abogado General Fennelly en la sentencia Dudda, citada en la nota 10, punto 32, en el que se hace referencia a la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23, y a las conclusiones presentadas por el Abogado General Cosmas en el asunto Faaborg-Gelting Linien (sentencia de 2 de mayo de 1996, C-231/94, Rec. p. I-2395), punto 12.

22 — En el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, los hechos pertinentes son anteriores a la entrada en vigor de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, p. 11). El artículo 2 de la Directiva 2008/8 dispone que, a partir del 1 de enero de 2010, el artículo 43 de la Directiva 2006/112 tendrá el siguiente tenor: «A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios: 1. un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades o realice operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2, apartado 1, *tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados*» (el subrayado es mío).

23 — Véase el punto 28 de las presentes conclusiones.

46. En último lugar, pero no menos importante, volviendo al artículo 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva, que figura también en la cuestión prejudicial, basta señalar que dicha disposición se limita a indicar que las personas a las que se prestan servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, prestados por un sujeto pasivo residente en el extranjero están sujetas al IVA. Por lo tanto, cuando concurren los requisitos establecidos en el artículo 4 de la Sexta Directiva y otros requisitos conforme al artículo 21, punto 1, letra b), dicha persona está sujeta al pago del IVA por los servicios que ha adquirido, con independencia de que éstos se presten exclusivamente con respecto a la actividad que no está comprendida en el ámbito de las Directivas.

IV. Conclusión

47. En consecuencia, considero que el Tribunal de Justicia debe responder del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Regeringsrätten:

«Para determinar el lugar de prestación de los servicios, los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y los artículos 56, apartado 1, letra c), y 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que quien adquiere un servicio de asesoría, prestado por un sujeto pasivo de otro Estado miembro, y ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de estas dos Directivas, debe ser considerado sujeto pasivo a la hora de aplicar dichos artículos, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas.»