

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

PHILIPPE LÉGER

presentate il 14 settembre 2006¹

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale si chiede alla Corte di precisare come debba essere calcolata l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguito: l'«IVA») dovuta sui costi relativi alla fornitura e alla posa in opera di un cavo sottomarino a fibre ottiche tra due Stati membri separati da acque internazionali.

I — Ambito normativo

A — Diritto comunitario

2. Le questioni poste riguardano in sostanza la qualifica di tale operazione e la sua collocazione geografica al fine di stabilire quale sia il potere impositivo degli Stati membri. Si tratta di sapere, anzitutto, se tale operazione debba essere qualificata come cessione di un bene o come prestazione di servizi. Occorre inoltre stabilire se la suddetta operazione debba essere frazionata in base alla collocazione territoriale del cavo e se essa debba essere assoggettata o meno all'IVA per la parte del cavo situata al di fuori del territorio della Comunità.

3. La sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE² attribuisce all'IVA un ambito di applicazione molto ampio, disponendo, all'art. 2, punto 1, che sono soggette a tale imposta 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. La nozione di «interno del paese», secondo l'art. 3, n. 2, della sesta direttiva, corrisponde all'ambito di applicazione del Trattato che istituisce la Comunità europea, quale definito per ciascuno Stato membro all'art. 299 CE.

¹ — Lingua originale: il francese.

² — Direttiva 17 maggio 1977, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18; in prosieguito: la «sesta direttiva»).

5. Le nozioni di «cessione di bene» e di «prestazione di servizi» sono definite rispettivamente agli artt. 5 e 6 della sesta direttiva.

9. L'art. 8, n. 1, della sesta direttiva è del seguente tenore:

«Si considera come luogo di cessione di un bene:

6. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva si considera «cessione di bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

7. L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva enuncia che si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5 della detta direttiva.

a) (...) Quando il bene deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio; qualora l'installazione o il montaggio siano effettuati in un paese diverso da quello del fornitore, lo Stato membro di importazione adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione in quest'ultimo Stato;

(...)).

8. Infine, la sesta direttiva determina, agli artt. 8 e 9, il luogo in cui è imponibile l'operazione considerata, a seconda che si tratti di una cessione di bene o di una prestazione di servizi. Tali disposizioni, come risulta dal settimo 'considerando' della medesima direttiva, sono intese ad evitare conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi.

10. L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva dispone 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 o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

11. L'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva enuncia tuttavia che il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile è quello dove il bene è situato.

14. Il capo 1, art. 6, della ML dispone inoltre che rientra nella nozione di «servizi» tutto ciò che non costituisce un bene e può essere fornito nell'esercizio di un'attività professionale.

B — Diritto nazionale

12. Dal capo 1, art. 1, della legge svedese sull'IVA (Mervärdesskattelagen³) risulta che l'imposta è dovuta quando viene effettuata un'operazione negoziale all'interno del paese.

15. Ai sensi del capo 5, art. 4, primo comma, i servizi della ML che riguardano un immobile sono effettuati all'interno del paese se l'immobile è ivi situato. Conformemente al capo 5, art. 6, sub 4, i servizi sono prestati all'interno del paese se sono effettuati in Svezia e riguardano lavori relativi a beni mobili, compresi i servizi di controllo o di ispezione di tali beni.

13. Con il termine di «beni» si intendono, ai sensi del capo 1, art. 6, della ML, gli elementi materiali, tra i quali rientrano gli immobili. Conformemente al capo 5, art. 2, primo comma, un bene che, secondo il contratto tra venditore e acquirente, dev'essere consegnato all'acquirente è venduto all'interno del paese se il bene si trova nel territorio del paese quando il venditore, l'acquirente o qualsiasi altra persona inizia le operazioni di consegna all'acquirente (punto 1), oppure se il bene non si trova nel territorio del paese quando la consegna è iniziata, ma viene montato o installato nel territorio del paese dal venditore o per suo conto (punto 2).

16. Il capo 5, art. 8, primo comma, della ML prevede in particolare che, per altri servizi, l'operazione si considera effettuata all'interno del paese se il prestatore ha in Svezia la sede della propria attività economica o un centro di attività stabile, a partire dal quale presta i servizi. Il giudice del rinvio afferma tuttavia che tale disposizione non è applicabile ai servizi di telecomunicazioni. La suddetta norma precisa infine, allo stesso comma, che nel caso in cui i servizi non vengano prestati da una sede o da un centro di attività stabile in Svezia o all'estero, essi si considerano effettuati all'interno del paese se coloro che li prestano hanno il domicilio o la dimora abituale in Svezia.

3 — SFS 1994, n. 200; in prosieguo: la «ML».

II — Fatti

17. Il presente procedimento trae origine da una controversia che oppone la società Aktiebolaget NN⁴, con sede in Svezia, alla Skatteverket (amministrazione tributaria svedese) riguardo alla riscossione dell'IVA sulle spese relative alla fornitura e alla posa in opera di un cavo sottomarino a fibre ottiche tra la Svezia e un altro Stato membro da cui essa è separata da acque internazionali.

18. Conformemente alle condizioni operative previste dalla NN, quest'ultima sarà proprietaria del cavo all'inizio dei lavori di installazione. La proprietà del cavo verrà trasferita al committente solo dopo la posa in opera e le prime prove di funzionamento.

19. Il cavo sarà interrato e fissato nel territorio continentale svedese e successivamente immerso in mare, metro per metro. Esso sarà quindi installato prima nel territorio marittimo svedese, cioè nelle acque interne e nelle acque territoriali svedesi, e successivamente nelle acque internazionali. Esso verrà poi collocato nelle acque territoriali e nelle acque interne dell'altro Stato membro e infine interrato nel territorio continentale di quest'ultimo.

20. Se le condizioni lo consentono, il cavo sarà interrato nel fondo marino. Inoltre, data la distanza tra i punti di ancoraggio continentali, potrà risultare necessario allungare il cavo, il che costituisce un procedimento tecnico relativamente complesso.

21. Spetterà al committente, e non alla NN, risolvere i problemi relativi alle eventuali servitù e ottenere le necessarie autorizzazioni.

22. In circostanze normali, il costo del cavo dovrebbe ammontare all'80-85 % del costo totale dell'operazione. Tuttavia, tale quota potrebbe diminuire qualora le circostanze fossero sfavorevoli, ad esempio in caso di tempeste.

23. Per sapere come dovesse essere determinata l'IVA sul costo di tale operazione, la NN sollevava le due questioni seguenti dinanzi allo Skatterättsnämnden (Commissione per le questioni tributarie). Essa chiedeva, da un lato, se la posa in opera di un cavo sottomarino tra più paesi costituisca un servizio relativo a un immobile ai sensi del capo 5, art. 4, della ML, un lavoro su beni mobili ai sensi del capo 5, art. 6, della medesima legge, oppure un altro servizio e in tal caso quale.

4 — In prosieguo: la «NN».

24. Dall'altro, la NN chiedeva se la Svezia sia il paese in cui viene effettuato il servizio relativo alla posa in opera di un cavo sottomarino nel caso in cui quest'ultimo venga collocato tra un punto terrestre situato in Svezia e un punto terrestre situato in un altro paese, con in mezzo il territorio marittimo di tale paese e le acque internazionali.

25. Lo Skatterättsnämnden, nel parere preliminare 13 giugno 2003, dichiarava che l'operazione prevista doveva essere considerata un servizio prestato in Svezia ai sensi del capo 5, art. 8, primo comma, della ML.

26. Esso motivava tale decisione con le considerazioni che seguono. Per quanto riguarda anzitutto la qualifica dell'operazione, esso dichiarava che, se anche il compenso che la NN percepisce per la posa del cavo corrisponde per la maggior parte al costo del cavo in sé, tenuto conto in particolare della complessa attrezzatura e delle competenze necessarie, la prestazione nel suo complesso dev'essere considerata una prestazione di servizi.

27. Per quanto concerne poi la determinazione del luogo in cui viene fornita tale prestazione, lo Skatterättsnämnden si basava sulla sentenza Berkholz⁵, che riguarda la tassazione delle attività di gestione di mac-

chine automatiche per giochi d'azzardo a bordo di navi che facevano servizio fra la Germania e la Danimarca. Esso rilevava che nella sentenza citata la Corte ha dichiarato che l'art. 9 della sesta direttiva non limita la libertà degli Stati membri di determinare la tassazione di prestazioni di servizi effettuate, al di fuori dell'ambito della loro sovranità territoriale, a bordo di navi marittime soggette alla loro giurisdizione.

28. Nella suddetta sentenza, la Corte avrebbe dichiarato inoltre che il criterio di collegamento della prestazione al luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica, previsto all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, ha carattere preferenziale. Tale criterio può essere escluso solo se non conduce a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crea un conflitto con un altro Stato membro.

29. Lo Skatterättsnämnden ha ritenuto che, nella fattispecie, il servizio prestato dalla NN non presentasse caratteristiche tali da permettere di applicare criteri di riferimento diversi da quello del luogo in cui tale società ha stabilito la sua attività.

30. La NN ha interposto appello contro la decisione preliminare dello Skatterättsnämnden, chiedendo al Regeringsrätten (Corte amministrativa suprema svedese) di annulla-

5 — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84 (Racc. pag. 2251).

lare tale decisione e di dichiarare che l'operazione prevista costituisce una prestazione di servizi relativa a un immobile, per cui l'IVA può essere riscalata in Svezia solo per la parte del cavo che si trova nel territorio continentale e marittimo di tale Stato.

trasterebbe con lo scopo dell'art. 9 della sesta direttiva, che mira ad evitare non solo i conflitti di competenza, ma anche i casi di mancata imposizione.

III — Questioni pregiudiziali

31. Il Regeringsrätten dichiara di trovarsi dinanzi alle due tesi che seguono. Da un lato, la NN sostiene che un cavo sottomarino, interrato o meno, costituisce un immobile. Ne consegue che i servizi relativi a tale immobile possono essere tassati in Svezia solo per la parte del cavo che si trova in tale Stato.

32. Dall'altro, la Skatteverket sostiene che la tesi della NN implica che, sotto il profilo fiscale, l'operazione dovrebbe essere frazionata in tre parti. Si avrebbero in tal modo i servizi relativi alla parte del cavo che si trova in Svezia, tassati in tale Stato membro, quelli relativi alla parte del cavo situata nell'altro Stato membro, che verrebbero assoggettati ad imposta in quest'ultimo, e, infine, quelli relativi alla parte del cavo immersa nelle acque internazionali, che non sarebbero soggetti ad imposta. Secondo la Skatteverket, siffatta soluzione, in base alla quale una parte dell'operazione non verrebbe tassata, con-

33. Alla luce di tali considerazioni, il Regeringsrätten ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni:

- «1) Se un'operazione imponibile riguardante la fornitura e la posa in opera di un cavo, collocato fra il territorio di due Stati membri e anche al di fuori del territorio comunitario, nella quale il cavo vero e proprio rappresenta una quota chiaramente preponderante dei costi totali, debba essere considerata come cessione di un bene, ai fini dell'applicazione delle disposizioni della sesta direttiva (...) riguardanti il luogo delle operazioni imponibili.
- 2) Qualora tale operazione sia invece da considerare come una prestazione di servizi, se debba ritenersi che tale servizio presenti un collegamento con un bene immobile tale che il luogo della prestazione va determinato applicando l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

3) Qualora una delle questioni sub 1) o sub 2) sia risolta in senso affermativo, se l'art. 8, n. 1, lett. a), della [sesta] direttiva o, in subordine, l'art. 9, n. 2, lett. a), di quest'ultima debba essere interpretato nel senso che l'operazione deve essere frazionata in base alla collocazione geografica del cavo.

4) Qualora la questione sub 3) sia risolta in senso affermativo, se l'art. 8, n. 1, lett. a), della [sesta] direttiva o, in subordine, l'art. 9, n. 2, lett. a), di quest'ultima, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3, n. 1, debba intendersi nel senso che l'IVA non deve essere pagata su quella parte della cessione o della prestazione di servizi che riguarda una zona al di fuori del territorio comunitario».

35. Infatti, la ricevibilità delle questioni pregiudiziali sollevate in un contesto del genere è stata affermata nella sentenza 12 novembre 1998, *Victoria film*⁶. In tale sentenza, la Corte ha dichiarato irricevibili questioni pregiudiziali poste dallo Skatterättsnämnden nell'ambito di una domanda di parere, dato che esso svolge una funzione amministrativa e non è chiamato a dirimere una controversia⁷.

36. Tuttavia, nella medesima sentenza, la Corte ha altresì dichiarato che, qualora il contribuente o l'amministrazione fiscale proponessero un ricorso contro un parere preliminare reso dallo Skatterättsnämnden, si potrebbe ritenere che il giudice adito con tale ricorso sia investito di una funzione di natura giurisdizionale ai sensi dell'art. 234 CE, tale funzione avendo ad oggetto il controllo della legittimità di un atto che disciplina l'imposizione di un contribuente⁸.

IV — Analisi

34. Preliminarmente, può essere opportuno spiegare brevemente che la ricevibilità delle questioni pregiudiziali poste dal Regeringsrätten, che non è contestata dalle parti, non può essere messa in discussione, sebbene la causa principale tragga origine dalla semplice richiesta di un parere relativamente alla tassazione di un'operazione che non è ancora stata realizzata nel momento in cui viene proposta la domanda.

37. Conformemente a tale indicazione, la Corte ha già esaminato a più riprese questioni pregiudiziali sollevate dal Regeringsrätten nell'ambito di un ricorso contro un parere preliminare dello Skatterättsnämnden⁹.

6 — Causa C-134/97 (Racc. pag. I-7023).

7 — Punto 18.

8 — *Ibidem*.

9 — Sentenze 8 marzo 2001, causa C-240/99, *Skandia* (Racc. pag. I-1951), 1° aprile 2004, causa C-320/02, *Stenholmen* (Racc. pag. I-3509), e 20 gennaio 2005, causa C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck* (Racc. pag. I-743).

A — *Sulla prima questione pregiudiziale*

38. Con la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio vuole sapere come debba essere qualificata l'operazione di cui trattasi alla luce della sesta direttiva. Infatti, esso chiede se un'operazione imponibile riguardante la cessione e l'installazione di un cavo piazzato tra il territorio di due Stati membri e anche al di fuori del territorio delle Comunità, in cui il prezzo del cavo in sé rappresenta la parte chiaramente preponderante del costo totale di tale operazione, debba essere considerata come cessione di un bene o come prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva.

39. Per risolvere tale questione occorre chiedersi anzitutto se la fornitura e la posa in opera del cavo, nelle circostanze descritte dal giudice del rinvio, debbano essere considerate un'unica operazione ai sensi della sesta direttiva, anziché operazioni distinte che vanno tassate separatamente.

40. Al pari del giudice del rinvio e delle parti che hanno presentato osservazioni, ritengo che si tratti di un'unica operazione.

41. Conformemente alla giurisprudenza, un'operazione composta da più elementi,

vale a dire da un insieme di prestazioni di servizi, o da una cessione di beni e da prestazioni di servizi, può essere considerata un'unica operazione ai sensi dell'IVA in vari casi.

42. Ciò vale, ad esempio, quando uno di tali elementi costituisce la prestazione principale e l'altro o gli altri elementi hanno solo carattere accessorio rispetto ad essa. Tali prestazioni sono considerate accessorie in quanto non presentano una finalità autonoma, ma costituiscono semplicemente un modo per fruire della prestazione principale nelle migliori condizioni¹⁰. Esse pertanto non sono indispensabili.

43. Un'operazione complessa può essere considerata come un'unica operazione anche quando tutti gli elementi che la compongono risultano necessari. Infatti, la Corte ha ammesso che un'operazione di questo tipo deve essere considerata un'operazione unica quando i vari elementi che la compongono sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola presta-

10 — V., segnatamente, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229, punto 24), a proposito della fornitura ai clienti, da parte di un albergatore, di servizi di escursione e di trasporto al proprio albergo, 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punto 30), a proposito della prestazione di servizi assicurativi e di altri servizi a titolari di carte di credito, e 15 maggio 2001, causa C-34/99, Primback (Racc. pag. I-3833, punto 45), a proposito della concessione di un credito ai clienti, da parte di un rivenditore di mobili, per finanziarne gli acquisti presso la sua impresa.

zione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale¹¹. Mi sembra che l'operazione progettata dalla NN corrisponda a quest'ipotesi.

considerare che il committente abbia acquistato, da un lato, il cavo sottomarino a fibre ottiche, e, dall'altro, successivamente le prestazioni di servizi relativi alla sua posa in opera. Tale operazione, pertanto, dev'essere considerata come un'unica operazione ai fini dell'applicazione della sesta direttiva.

44. Infatti, se si esamina l'operazione così come è stata descritta dal giudice del rinvio, si può rilevare che essa consiste nel fornire e mettere in posa un cavo sottomarino a fibre ottiche la cui disponibilità sarà trasferita al committente solo dopo l'installazione e il collaudo. L'accordo progettato tra la NN e il committente ha quindi per oggetto la cessione di un cavo installato e funzionante.

46. Si deve quindi esaminare come debba essere qualificata l'operazione controversa. Nel presente procedimento sono state dedotte tre tesi.

45. Ritengo pertanto che sarebbe artificioso separare, nell'ambito di tale accordo che deve intervenire tra due operatori economici, la fornitura del cavo in sé dalle prestazioni di servizi relativi alla sua posa in opera. Nell'analisi di un'operazione mista non si deve derogare al principio costante in materia di IVA secondo cui occorre fare riferimento alla realtà economica. Dato che il trasferimento del potere di disporre del cavo deve avvenire solo al termine dell'installazione e del collaudo, non sarebbe conforme alla realtà economica di tale operazione

47. La Skatteverket sostiene che l'operazione dev'essere considerata una prestazione di servizi. Essa fa valere che l'operazione controversa è caratterizzata da una serie di servizi che non possono essere considerati accessori. Tali servizi consisterebbero infatti in studi preliminari, in lavori di posa sulla terraferma e in mare, nell'allungamento del cavo in determinati punti, il che costituirebbe un'operazione tecnica complessa e, infine, in misure di controllo. La Skatteverket sottolinea che tali prestazioni richiedono un'attrezzatura speciale e che i servizi così forniti sono assolutamente necessari allo scopo perseguito.

48. La NN afferma che l'operazione controversa dev'essere considerata una prestazione

11 — Sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank (Racc. pag. I-9433, punto 22).

di servizi relativa a un bene immobile. Secondo detta società, un cavo installato come descritto costituisce un immobile ai sensi della giurisprudenza, in quanto è incorporato al suolo. La sua messa in posa dovrebbe pertanto rientrare nel campo di applicazione dell'art. 5, n. 5, della sesta direttiva, secondo cui gli Stati membri possono considerare cessione di un bene, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva la consegna di taluni lavori immobiliari. Tuttavia, poiché il Regno di Svezia non ha optato in tal senso, l'operazione controversa rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva.

49. La Commissione delle Comunità europee, da parte sua, ritiene che tale operazione debba essere considerata come cessione di un bene, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Concordo con tale conclusione per i motivi di seguito esposti.

50. Anzitutto è importante rilevare che l'operazione controversa può senz'altro rientrare nel campo di applicazione dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Infatti, tale disposizione definisce «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Conformemente alla giurisprudenza, tale nozione dev'essere interpretata estensivamente nel senso che comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a

disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria¹². Non sembra contestabile che un cavo sottomarino a fibre ottiche costituisce un bene materiale e che, a seguito della sua installazione da parte della NN e del collaudo, esso verrà trasferito al committente, che potrà disporne come proprietario.

51. D'altro canto, discende dall'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva che un bene materiale può essere installato con o senza collaudo senza che l'operazione perda necessariamente la qualifica di «cessione di un bene». Ritengo inoltre che dalla medesima disposizione si possa desumere che un bene materiale può essere installato nel suolo in modo da esservi incorporato senza che tale operazione vada fatta necessariamente rientrare tra i «lavori immobiliari», ai sensi dell'art. 5, n. 5, della sesta direttiva. Infatti, l'art. 8, n. 1, lett. a), della detta direttiva non distingue tra le modalità di installazione.

52. Del pari, l'art. 5, n. 5, della sesta direttiva, che offre agli Stati membri la possibilità di considerare «cessione di un bene» la consegna di taluni lavori immobiliari, non ha ripreso il riferimento che compariva all'art. 5,

12 — V., in particolare, sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (Racc. pag. I-285, punto 7), e 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE* (Racc. pag. I-3123, punto 64).

n. 2, lett. e), della seconda direttiva del Consiglio 67/228/CEE¹³, secondo cui l'incorporazione di un bene mobile in un bene immobile è equiparata a un lavoro immobiliare¹⁴.

53. Risulta inoltre dall'esame del contenuto della sesta direttiva che quest'ultima non offre molti elementi per delimitare il confine tra le operazioni miste che vanno considerate «cessione di un bene» e quelle che rientrano nella nozione di «prestazione di servizi». Si può tuttavia trarre un'indicazione dal carattere sussidiario di quest'ultima nozione rispetto a quella di «cessione di un bene».

54. Infatti, come si è visto, nella nozione di «prestazione di servizi» rientrano tutte le operazioni che non costituiscono cessione di un bene ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva. Se ne può quindi dedurre che se un'operazione mista può essere qualificata in entrambi i modi, in quanto sussistono elementi di pari peso sia in un senso che nell'altro, si deve optare per la qualifica di «cessione di un bene».

55. In mancanza di ulteriori elementi nella sesta direttiva, il criterio da seguire per stabilire come debba essere qualificata un'operazione mista va rinvenuto nella giurisprudenza. Secondo una giurisprudenza costante, per accertare se un'operazione mista configuri cessione di un bene o prestazione di servizi, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge, così da rinvenirne gli elementi caratteristici¹⁵.

56. La Corte ha utilizzato tale criterio di analisi nella citata sentenza Faaborg-Gelting Linien, riguardo all'operazione consistente nel servire pietanze da consumarsi in loco in un ristorante. Essa ha dichiarato che tale operazione dev'essere considerata una prestazione di servizi in quanto la cessione di cibi è soltanto una parte e i servizi predominano ampiamente¹⁶. La Corte ha desunto tale qualifica dalla descrizione dell'operazione controversa. Essa ha infatti rilevato che tale operazione comporta la cottura dei cibi, la loro consegna materiale su un sostegno, la predisposizione in favore del cliente di un'infrastruttura comprendente tanto una sala di ristoro con annessi quanto gli arredi e le stoviglie, nonché, infine, il servizio al tavolo fornito dal personale che, tra l'altro, può fornire consigli e spiegazioni sulle vivande o sulle bevande proposte¹⁷.

13 — Direttiva 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»).

14 — L'art. 5, n. 2, lett. e), della seconda direttiva dispone quanto segue:
«[E] parimenti considerat[a] come cession[e] ai sensi del paragrafo 1 (...) la consegna di un lavoro immobiliare, ivi compreso quello consistente nell'incorporazione di un bene mobile in un bene immobile».

15 — Sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Racc. pag. I-2395, punto 12), e Levob Verzekeringen e OV Bank, citata (punto 27).

16 — Sentenza Faaborg-Gelting Linien, citata, punto 14.

17 — Ibidem, punti 13 e 14.

57. Tale criterio di analisi è stato applicato anche nella citata sentenza *Levob Verzekeringen e OV Bank*, che mi sembra particolarmente pertinente nel quadro del presente procedimento, dato che riguarda anch'essa la qualifica di un'operazione comprendente sia la cessione di un unico bene che la prestazione di servizi indissociabili da tale cessione. Si tratta della fornitura di un programma informatico adattato alle esigenze del consumatore. La Corte ha stabilito che tale operazione costituisce una prestazione di servizi alla luce non della semplice descrizione dell'intera operazione, come nella citata sentenza *Faaborg-Gelting Linien*, bensì in base ai seguenti criteri: l'importanza degli adattamenti del programma di base al fine di renderlo utile per l'acquirente, la portata di tali adattamenti, la loro durata e il loro costo¹⁸.

58. Secondo l'esposizione dei fatti relativi alla causa che ha dato origine a tale sentenza, le prestazioni di servizi, vale a dire l'adattamento del programma, la sua installazione e la formazione del personale, sono durate oltre un anno, sono iniziate con uno studio dell'adattamento richiesto e terminate con un collaudo e hanno rappresentato una parte del costo totale dell'operazione più elevata di quella del programma standard¹⁹.

18 — Punto 28.

19 — Dall'esposizione dei fatti risulta che il prezzo del programma ammontava a 713 000 dollari USA (USD), mentre quello dell'adattamento era compreso in una forchetta che andava da USD 793 000 a USD 970 000, più USD 15 000 di spese per l'installazione nel sistema informatico dell'acquirente e la formazione del suo personale.

59. Mi sembra che da tale giurisprudenza si possano trarre due considerazioni pertinenti nel quadro del presente procedimento. La prima è che non basta che i servizi prestati nell'ambito dell'operazione controversa siano necessari o semplicemente utili all'acquirente del bene affinché l'operazione nel suo complesso venga qualificata come prestazione di servizi. Occorre che tali servizi abbiano carattere prevalente. Così, nella citata sentenza *Levob Verzekeringen e OV Bank*, la Corte ha dedotto tale carattere prevalente dei lavori di adattamento del programma non solo dalla loro importanza al fine di renderlo utile per l'acquirente, ma anche dalla loro portata, dalla loro durata e dal loro costo.

60. La qualifica dell'operazione di cui trattasi presuppone quindi una valutazione comparata della rispettiva importanza, nel contesto dell'operazione, della cessione del bene e delle prestazioni di servizi. Tale operazione può essere considerata una prestazione di servizi solo se i servizi sono predominanti²⁰.

61. La seconda considerazione è che i criteri applicati per effettuare tale valutazione devono avere carattere oggettivo. Lo impone la logica, dato che la sesta direttiva mira a stabilire un sistema comune d'IVA basato su

20 — Sentenza *Faaborg-Gelting Linien*, citata, punto 14.

una definizione uniforme delle operazioni imponibili²¹. Il carattere oggettivo di tali criteri si spiega inoltre con il fatto che la qualifica di un'operazione mista dev'essere prevedibile per gli operatori economici. Tale condizione di prevedibilità del diritto comunitario, lo ricordo, s'impone con particolare rigore quando la normativa in questione è idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro²².

sesta direttiva prevede un'alternativa. Infatti, il luogo dell'operazione imponibile sarà ritenuto quello in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva oppure il luogo in cui è situato il cavo, ai sensi del n. 2 della medesima disposizione. Nel primo caso, il Regno di Svezia potrebbe tassare l'intera operazione controversa, come afferma la Skatteverket. Nel secondo caso, tale Stato membro potrebbe tassare l'operazione solo per la parte del cavo che si trova sul suo territorio continentale e marittimo, come sostiene la NN.

62. Orbene, la qualifica di un'operazione mista di cessione di un bene o di prestazione di servizi può avere conseguenze importanti, soprattutto per quanto riguarda l'applicazione dei principi di territorialità fiscale. Così, nel presente procedimento, se l'operazione dev'essere considerata come cessione di un bene, essa rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva, per cui è la collocazione territoriale del cavo dopo l'installazione che determina necessariamente il potere impositivo degli Stati membri.

64. Nella presente causa, il giudice del rinvio chiede alla Corte di precisare se ai servizi che devono essere effettuati dalla NN vada attribuito carattere prevalente, nonostante il loro costo rappresenti solo il 10-15 % del prezzo totale dell'operazione.

63. Se invece l'operazione dev'essere considerata una prestazione di servizi, l'art. 9 della

65. La difficoltà di tale valutazione deriva dal fatto che i servizi in questione costituiscono lavori indispensabili per poter utilizzare il cavo a fibre ottiche sottomarino, sono d'indole altamente tecnica e richiedono mezzi importanti, quale l'impiego di una nave equipaggiata in modo particolare. Pertanto tali lavori, come ho già rilevato, non hanno carattere accessorio nel senso precisato dalla citata sentenza *Madgett e Baldwin*, cioè non costituiscono solo un mezzo per fruire della cessione del bene nelle migliori condizioni. Il problema è se occorra attribuire carattere prevalente a tali

21 — Sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, citata, punti 7 e 8. V. anche sentenze 26 giugno 2003, causa C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (Racc. pag. I-6729, punto 38), e 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield* (Racc. pag. I-1751, punti 40 e 48).

22 — Sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.* (Racc. pag. I-1609, punto 72 e giurisprudenza ivi citata), e *University of Huddersfield*, citata (punto 49).

servizi nonostante il prezzo del cavo in sé rappresenti, nel caso in cui l'operazione si svolga in condizioni normali, l'80-85 % del costo totale di quest'ultima.

delle prestazioni di servizi, come nel caso di specie, tale quota preponderante del prezzo del bene nel costo totale dell'operazione debba avere carattere decisivo ai fini della qualificazione di quest'ultima.

66. Considerata tale prevalenza del prezzo dei beni nel costo totale dell'operazione, ritengo che non si possa attribuire carattere predominante ai servizi.

69. Un'operazione avente per oggetto la cessione di un cavo installato e funzionante, in cui il prezzo del cavo rappresenta di per sé l'80-85 % del costo totale dell'operazione, dovrebbe quindi essere considerata come una cessione di un bene.

67. Come ho detto, la qualifica di un'operazione mista deve fondarsi sul confronto tra l'importanza rispettiva della cessione del bene e delle prestazioni di servizi e tale confronto va effettuato in base a criteri oggettivi onde pervenire a un risultato prevedibile per gli operatori economici. Il carattere chiaramente prevalente del prezzo del bene nel costo totale dell'operazione costituisce, a mio parere, un criterio perfettamente rispondente a tali esigenze.

70. Per tale motivo, propongo di risolvere la prima questione pregiudiziale dichiarando che un'operazione imponibile riguardante la cessione e l'installazione di un cavo, piazzato tra il territorio di due Stati membri e anche al di fuori del territorio della Comunità, in cui il prezzo del cavo in sé rappresenta la parte chiaramente preponderante del costo totale di tale operazione, dev'essere considerata come cessione di un bene ai sensi della sesta direttiva.

68. Infatti, la quota del prezzo del bene e quella del prezzo dei servizi nel costo totale dell'operazione consentono di confrontare l'importanza rispettiva della cessione del bene con quella dei servizi in base a uno stesso criterio oggettivo. Inoltre, il prezzo costituisce il criterio più pertinente per valutare il rispettivo valore economico del bene e dei servizi nell'ambito di un'operazione mista. Ritengo che, quando il prezzo del bene è notevolmente superiore a quello

B — Sulla seconda questione pregiudiziale

71. Con la seconda questione pregiudiziale ci si chiede se l'operazione controversa possa

essere considerata come una prestazione di servizi relativa a un bene immobile, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva o se essa vada collocata geograficamente nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica.

In caso contrario, l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dovrebbe essere interpretato nel senso che attribuirebbe una competenza concorrente a questi due Stati membri, in quanto il cavo si troverebbe in entrambi i loro territori.

72. Dal momento che tale questione si fonda sul presupposto che l'operazione in parola costituisca una prestazione di servizi, mentre ho proposto di considerarla come una cessione di un bene, non procederò al suo esame.

75. Ritengo che questa seconda interpretazione non possa essere accolta. Al pari della NN, della Skatteverket e della Commissione, sono dell'avviso che, al fine di determinare il potere impositivo degli Stati membri interessati, la collocazione territoriale debba essere frazionata in funzione della posizione geografica del cavo.

C — Sulla terza questione pregiudiziale

73. Con la terza questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la collocazione territoriale dell'operazione dev'essere frazionata in base alla posizione geografica del cavo al fine di determinare il potere impositivo degli Stati membri.

76. Tale parere si fonda, conformemente al metodo di analisi normalmente applicato per interpretare una disposizione di diritto comunitario²³, sul contenuto dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, sul sistema in cui si inserisce tale disposizione e sullo scopo da essa perseguito.

74. Con tale questione, pertanto, il giudice del rinvio vuole sapere se il potere impositivo del Regno di Svezia e quello dell'altro Stato membro debbano essere limitati alla parte del cavo che si trova nel rispettivo territorio.

77. L'art. 8 della sesta direttiva enuncia una norma di diritto privato internazionale che determina il luogo dell'imposizione di una cessione di beni e, pertanto, delimita le

²³ — Per un'applicazione recente in materia di IVA, a proposito dell'art. 9 della sesta direttiva, v. sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach (Racc. pag. I-2427, punto 21).

competenze impositive degli Stati membri interessati dalla medesima operazione.

1993 ha reso necessaria l'adozione di norme transitorie di collocazione territoriale delle operazioni imponibili, riguardo agli acquisti intracomunitari. Tali norme transitorie sono contenute nell'art. 28 ter della sesta direttiva.

78. Tale disposizione riguarda varie ipotesi di cessione di beni. Essa prevede infatti regole di collegamento per le cessioni che danno luogo a una spedizione o a un trasporto, menzionate al n. 1, lett. a), le cessioni che non danno luogo a una spedizione o a un trasporto, menzionate al n. 1, lett. b), e quelle effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, cui fa riferimento il n. 1, lett. c).

79. L'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva prevede anche una regola di competenza particolare per il caso in cui il bene debba essere installato o montato con o senza collaudo.

80. Occorre ricordare brevemente che il campo di applicazione dell'art. 8 della sesta direttiva è stato notevolmente ridotto dalla direttiva del Consiglio 91/680/CEE²⁴. L'eliminazione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri e la relativa soppressione dei dazi all'importazione a decorrere dal 1° gennaio

81. Tuttavia, ritengo che le suddette disposizioni non siano applicabili al caso di specie. Infatti, tale regime transitorio riguarda le operazioni in cui un bene è stato trasportato da uno Stato membro verso un altro Stato membro. L'art. 28 ter, parte B, n. 1, prima frase, primo comma, secondo trattino, della sesta direttiva enuncia espressamente che tali disposizioni derogatorie si applicano solo quando i beni sono diversi da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza prova di messa in servizio, da parte del fornitore o per suo conto. Nella fattispecie deve quindi trovare applicazione l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

82. Tale disposizione, come si è visto, prevede il collegamento di un bene che debba essere installato o montato al luogo in cui si effettua tale installazione o montaggio. Nel caso di un bene la cui installazione consiste nell'incorporazione al suolo, pertanto, è il luogo in cui si trova il bene così incorporato che determina lo Stato competente a tassare la cessione di cui trattasi.

24 — Direttiva 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

83. La detta disposizione presenta una certa analogia con l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, a norma del quale il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile è quello dove il bene è situato. In entrambi i casi è la collocazione materiale del bene, ossia la sua posizione geografica, che determina il potere impositivo.

mancata imposizione di cespiti²⁵. Tale analisi degli scopi dell'art. 9 della sesta direttiva può essere applicata all'art. 8 della medesima, come la Corte ha ammesso recentemente nella sentenza 15 settembre 2005, Köhler²⁶, dal momento che quest'ultima disposizione, al pari del citato art. 9, fa parte del Capo VI della sesta direttiva, relativo al luogo delle operazioni imponibili.

84. Tali criteri presentano il vantaggio di collegare il potere impositivo a un elemento materiale, che può essere identificato molto agevolmente e in maniera oggettiva. Essi risultano inoltre razionali, vista la logica sottesa all'IVA, che rappresenta un'imposta sul consumo. Il luogo in cui si effettua l'installazione del bene corrisponde effettivamente al luogo in cui tale bene viene «consumato» dall'acquirente; analogamente, il luogo in cui è situato l'immobile può essere considerato il luogo in cui le prestazioni di servizi relative all'immobile vengono fornite al loro acquirente.

86. È vero che, in generale, l'applicazione delle norme in materia di competenza enunciate agli artt. 8 e 9 della sesta direttiva ha per oggetto e per effetto di attribuire il potere impositivo a un unico Stato membro. Ciò vale per le disposizioni dell'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva e per quelle dell'art. 9, n. 2, lett. a), della medesima direttiva. Infatti, in linea di massima, un bene viene installato o montato e un immobile è situato nel territorio di un solo Stato. Il rischio di conflitto di competenza viene quindi eliminato con l'attribuzione della competenza fiscale a un unico Stato.

85. Infine, l'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva, al pari dell'art. 9 della medesima direttiva, mira, come risulta dal settimo 'considerando', ad evitare conflitti di competenza tra gli Stati membri. Come ha dichiarato la Corte a proposito dell'art. 9 della sesta direttiva, si tratta di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la

87. Tuttavia, anche l'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva è applicabile e consente a sua volta di risolvere i conflitti di competenza quando, come nella fattispecie, il bene di cui trattasi è installato sul territorio di due Stati membri.

25 — Sentenza 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a. (Racc. pag. I-3947, punto 23).

26 — Causa C-58/04 (Racc. pag. I-8219, punto 22).

88. In tal caso, il contenuto della suddetta disposizione, il suo contesto e lo scopo da essa perseguito giustificano un'interpretazione nel senso che il potere impositivo va attribuito a ciascuno Stato per la parte del bene situata nel suo territorio.

89. Infatti, tale soluzione risulta conforme alla lettera della disposizione in parola, che collega il potere impositivo al luogo in cui si effettua l'installazione o il montaggio. Essa sembra anche razionale, tenuto conto della logica sottesa alla sesta direttiva, dal momento che il cavo, nella fattispecie, dev'essere installato metro per metro nel territorio dei due Stati membri interessati. La cessione del bene e quindi il suo «consumo» da parte dell'acquirente hanno quindi luogo successivamente nel territorio di ciascuno di tali Stati.

90. Infine, il rischio di conflitto di competenza tra i due Stati membri interessati è risolto dalla delimitazione delle loro frontiere. Infatti, in questo caso, la collocazione territoriale dell'operazione ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva, risulta perfettamente equiparabile a quella prevista all'art. 9, n. 2, lett. b), relativa alle prestazioni di trasporto, secondo cui «il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse». Il rischio di doppia imposizione sarà evitato in quanto ciascuno Stato potrà tassare l'operazione solo per la

parte del cavo che si trova nel suo territorio e tali territori non si sovrappongono²⁷.

91. Infatti, come si è visto, il campo di applicazione territoriale della sesta direttiva è definito all'art. 3 della stessa mediante richiamo alle disposizioni dell'art. 299 CE. Quest'ultimo, lo ricordo, determina l'ambito di applicazione territoriale del Trattato CE citando la denominazione completa di tutti gli Stati membri, senza riferimento alle loro componenti geografiche²⁸. Se ne deve dedurre che l'art. 299 CE rinvia alle disposizioni nazionali con cui ogni Stato membro determina il proprio territorio²⁹. Ne consegue pertanto che la sesta direttiva rinvia alle leggi nazionali ai fini della definizione dei limiti della competenza fiscale territoriale di ciascuno Stato membro.

92. Se si prende in esame il caso della posa in opera di un cavo sottomarino che collega

27 — Nella sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 16), la Corte ha dichiarato che la specifica norma di riferimento per le prestazioni di trasporto, che deroga alla regola generale di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi prescritta dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, mira così a garantire che ogni Stato membro assoggetti all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi nel proprio territorio.

28 — L'art. 299, n. 1, CE così dispone: «Il presente trattato si applica al Regno del Belgio, al Regno di Danimarca, alla Repubblica federale di Germania, alla Repubblica ellenica, al Regno di Spagna, alla Repubblica francese, all'Irlanda, alla Repubblica italiana, al Granducato del Lussemburgo, al Regno dei Paesi Bassi, alla Repubblica d'Austria, alla Repubblica portoghese, alla Repubblica di Finlandia, al Regno di Svezia e al Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord».

29 — Sentenza 10 ottobre 1978, causa 148/77, Hansen (Racc. pag. 1787, punto 9).

due Stati membri, ciascuno di tali Stati avrà quindi il diritto di tassare l'operazione per la parte del cavo che si trova nel suo territorio continentale e nelle sue acque interne. Esso potrà anche tassare l'operazione per la parte del cavo che si trova nelle sue acque territoriali, dato che, conformemente al diritto internazionale marittimo, esercita la propria sovranità su tali fondali³⁰.

94. In ogni caso, ciò che mi sembra importante, in questa fase dell'analisi, è che la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri in funzione della parte del cavo che si trova nei loro rispettivi territori, continentale e marittimo, non determini conflitti di competenza territoriale e pertanto sovrapposizioni di sovranità fiscale.

93. Si può anche prevedere che uno Stato membro decida di tassare l'operazione controversa per la parte del cavo che si trova nella sua zona economica esclusiva o nella sua piattaforma continentale, dal momento che può esercitarvi diritti sovrani, ancorché più limitati, segnatamente in materia di fondali marini e relativo sottosuolo³¹. A tale proposito, la Corte ha già dichiarato che il diritto comunitario, nella fattispecie la direttiva del Consiglio 92/43/CEE³², è applicabile nella zona economica esclusiva e nella piattaforma continentale di uno Stato membro, quando quest'ultimo vi esercita diritti sovrani³³. Essa ne ha dedotto che lo Stato membro convenuto era venuto meno ai suoi obblighi, avendo omesso di adottare le misure necessarie per l'attuazione delle disposizioni della direttiva citata.

95. È vero, come ha osservato molto giustamente la Skatteverket, che la ripartizione del potere impositivo di tale operazione può ciò nondimeno sollevare difficoltà tra gli Stati membri. Tali difficoltà non dovrebbero riguardare la tassazione del prezzo del cavo in sé. Infatti, sembra logico che il diritto impositivo di ciascuno Stato su tale prezzo vada determinato in funzione della parte di cavo che si trova nel suo territorio continentale e marittimo rispetto alla lunghezza totale del cavo in questione.

30 — V., al riguardo, art. 2 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare (in prosieguo: la «convenzione di Montego Bay»), firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982, approvata a nome della Comunità europea con decisione del Consiglio 23 marzo 1998, 98/392/CE (GU L 179, pag. 1), e ratificata da tutti gli Stati membri dell'Unione europea.

31 — V. artt. 56 e 77 della convenzione di Montego Bay per quanto riguarda, rispettivamente, la zona economica esclusiva e la piattaforma continentale.

32 — Direttiva 21 maggio 1992, relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali e della flora e della fauna selvatiche (GU L 206, pag. 7).

33 — Sentenza 20 ottobre 2005, causa C-6/04, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-9017, punto 117).

96. Per contro, la ripartizione del potere impositivo può sollevare interrogativi per quanto riguarda il prezzo dei servizi. Infatti ci si potrebbe chiedere se occorra sommarli e ripartire il potere di tassarli così come avviene per il prezzo del cavo, vale a dire proporzionalmente alla parte di quest'ultimo che si trova nel territorio di ciascuno Stato, oppure distinguere tra i servizi effettuati in

un luogo determinato, per esempio un allungamento del cavo tra due punti di fissaggio, e gli altri servizi.

fattispecie, i due Stati membri sono separati da uno spazio che non fa parte del territorio comunitario.

97. Di fronte a tale alternativa, ritengo che gli Stati membri possano legittimamente optare per la soluzione più semplice. Infatti potrebbe sembrare difficile e relativamente arbitrario determinare con certezza i servizi che si ricollegano a un luogo preciso e quelli che riguardano il cavo nel suo complesso, quali le prove di funzionamento e il collaudo.

99. Sono quindi favorevole alla soluzione che consiste nell'ammettere che tutti i servizi relativi alla posa in opera e al collaudo riguardano il cavo nella sua interezza e vanno collocati territorialmente in ciascuno degli Stati membri proporzionalmente alla parte del cavo situata nel loro territorio rispetto alla lunghezza totale del cavo medesimo. Tale soluzione sarebbe anche coerente con la premessa secondo cui, nella fattispecie, la fornitura del cavo e la sua posa in opera da parte della NN devono essere considerate come un'operazione unica ai fini dell'applicazione dell'IVA.

98. Tali difficoltà possono essere accomunate a quelle che solleva, ad esempio, la determinazione del luogo di imposizione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi fornite nell'ambito della costruzione di un ponte che collega due Stati membri. La rilevanza di tali difficoltà ha indotto il Consiglio dell'Unione europea ad autorizzare gli Stati membri interessati, onde semplificare la procedura di riscossione dell'imposta come gli consente l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, a considerare che l'opera si situava nel territorio di un solo Stato³⁴. Tuttavia, siffatta soluzione sembra difficilmente applicabile quando, come nella

100. Alla luce di tali considerazioni, propongo di risolvere la terza questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la collocazione territoriale dell'operazione dev'essere frazionata in base alla posizione geografica del cavo al fine di determinare il potere impositivo degli Stati membri.

D — Sulla quarta questione pregiudiziale

34 — V., segnatamente, decisione del Consiglio 11 ottobre 2005, 2005/713/CE, che autorizza la Repubblica federale di Germania e il Regno dei Paesi Bassi ad applicare una misura di deroga all'articolo 3 della sesta direttiva (GU L 271, pag. 39). V., altresì, decisione del Consiglio 30 marzo 1995, 95/114/CE, che autorizza la Repubblica federale di Germania e il Granducato di Lussemburgo ad applicare una misura di deroga all'articolo 3 della sesta direttiva (GU L 80, pag. 46).

101. Con la quarta questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se l'art. 8, n. 1,

lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3, n. 1, della medesima debba essere interpretato nel senso che l'IVA non deve essere pagata su quella parte della cessione del bene che riguarda una zona al di fuori della Comunità.

Trattato, quale definito per ciascuno Stato membro all'art. 299 CE.

102. Si chiede quindi se il diritto comunitario debba essere interpretato nel senso che l'operazione non è tassabile per la parte del cavo situata nelle acque internazionali.

105. Con tali disposizioni, la sesta direttiva limita quindi il proprio campo di applicazione ai territori definiti da ciascuno dei 25 Stati membri come loro territorio nazionale e sul quale essi esercitano la loro sovranità fiscale. Conformemente al diritto internazionale marittimo, gli Stati, in linea di principio, non dispongono di alcun potere di sovranità in alto mare a parte quello che esercitano sulle navi battenti la loro bandiera³⁵.

103. Al pari della NN, della Skatteverket e della Commissione, ritengo che l'IVA non debba essere pagata per la parte del cavo che si trova al di fuori del territorio della Comunità.

106. Come la Corte ha dichiarato nella citata sentenza Commissione/Francia³⁶, la sesta direttiva non detta alcuna norma in virtù della quale gli Stati membri siano tenuti ad assoggettare all'IVA le parti del tragitto di una prestazione di trasporto effettuate, fuori dei limiti territoriali di questi Stati, nello spazio internazionale.

104. Come si è visto, l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva prevede che l'IVA dev'essere pagata per le attività imponibili effettuate all'interno del paese e tale nozione, ai sensi dell'art. 3, n. 2, della medesima direttiva, corrisponde al campo di applicazione del

107. È vero che la Corte ha statuito, riguardo all'imposizione delle prestazioni di servizi

35 — V. artt. 89 e 92 della convenzione di Montego Bay.

36 — Punto 17.

fornite a bordo di una nave, che la sesta direttiva non osta a che gli Stati membri estendano l'ambito di applicazione della loro normativa fiscale al di là dei loro limiti territoriali, purché essi non invadano l'ambito della potestà tributaria di altri Stati³⁷. Essa ha inoltre ammesso, nella citata sentenza Köhler, che tale considerazione vale anche nel contesto dell'imposizione delle cessioni di beni³⁸.

espressamente collegato tale estensione di competenza all'esercizio da parte dello Stato membro interessato della propria giurisdizione a bordo della nave sulla quale vengono fornite le prestazioni di servizi³⁹.

108. Tuttavia, tale estensione dell'ambito di applicazione, a mio avviso, vale solo quando la prestazione di servizi o la cessione di un bene viene effettuata a bordo di un mezzo di trasporto, che costituisce quindi il luogo di collegamento con la potestà tributaria di uno Stato membro. Così, nella citata sentenza Köhler, si trattava di interpretare l'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, a norma del quale si considera luogo di una cessione di beni il luogo di partenza del trasporto di passeggeri nel caso in cui la cessione venga effettuata a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, e nella parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità. Quest'analisi è corroborata anche dalla citata sentenza Berkholz, in cui la Corte ha

109. Pertanto, a mio parere, tale estensione dell'ambito di applicazione della sesta direttiva, ammessa dalla Corte in questo contesto ben preciso, non rimette in discussione il principio secondo cui il suddetto campo di applicazione è limitato al territorio degli Stati membri, quale definito dalla loro legislazione.

110. Propongo pertanto di risolvere la quarta questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con gli artt. 2 e 3, della medesima dev'essere interpretato nel senso che l'IVA non dev'essere pagata su quella parte della cessione del bene che riguarda una zona al di fuori del territorio della Comunità.

37 — Sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, *Trans Tirreno Express* (Racc. pag. 231, punto 20).

38 — Punto 25.

39 — Punto 16.

V — Conclusione

111. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di risolvere come segue le questioni pregiudiziali poste dal Regeringsrätten:

- «1) Un'operazione imponibile riguardante la cessione e l'installazione di un cavo piazzato tra il territorio di due Stati membri e anche al di fuori del territorio della Comunità, in cui il prezzo del cavo in sé rappresenta la parte chiaramente preponderante del costo totale di tale operazione, dev'essere considerata come cessione di un bene ai sensi 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, quale modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione.

- 2) L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, quale modificata dalla direttiva 95/7, dev'essere interpretato nel senso che la collocazione territoriale dell'operazione dev'essere frazionata in base alla posizione geografica del cavo al fine di determinare il potere impositivo degli Stati membri.

- 3) L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, quale modificata dalla direttiva 95/7, in combinato disposto con gli artt. 2 e 3 della medesima, dev'essere interpretato nel senso che l'IVA non dev'essere pagata su quella parte della cessione del bene che riguarda una zona al di fuori del territorio della Comunità».