

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

6 novembre 2008*

Nel procedimento C-291/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia) con decisione 30 maggio 2007, pervenuta in cancelleria il 15 giugno 2007, nella causa tra

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

e

Skatteverket,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. R. Grass

* Lingua processuale: lo svedese.

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Skatteverket, dal sig. M. Loeb, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dai sigg. S. Spyropoulos e I. Bakopoulos, nonché dalla sig.ra I. Pouli, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- per il governo polacco, dal sig. T. Nowakowski, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra P. Dejmek, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 giugno 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione

delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata con direttiva del Consiglio 17 giugno 1999, 1999/59/CE (GU L 162, pag. 63; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dell'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che contrappone la Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Riconversione — Consiglio di aiuto e di sostegno alle persone vittime di un licenziamento; in prosieguo: la «TRR»), fondazione di diritto svedese che svolge attività economiche nonché altre attività, allo Skatteverket (amministrazione finanziaria svedese) in merito alle conseguenze fiscali di talune prestazioni di servizi di consulenza di cui la fondazione vuole beneficiare e sulla questione se debba essere considerata avente la qualifica di commerciante ai sensi dell'art. 7, capo 5, della legge 1994:200 relativa all'imposta sul valore aggiunto [medvärdesskattelagen (1994:200); in prosieguo: la «legge sull'IVA»]. Tale controversia verte su un periodo durante il quale la sesta direttiva e la direttiva 2006/112 sono state in vigore l'una dopo l'altra.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

- 3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva [ripreso all'art. 2, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112/CE] prevede che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«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».

- 4 A tenore dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva (ripreso all'art. 9, n. 1, primo comma, della direttiva 2006/112), è considerato soggetto passivo «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».
- 5 L'art. 4, n. 2, della sesta direttiva (ripreso all'art. 9, n. 1, secondo comma, della direttiva 2006/112) dispone che «le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 6 Ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva (ripreso all'art. 43 della direttiva 2006/112), «il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».
- 7 L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva [ripreso all'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112] prevede, in particolare, che «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:

(...)

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

(...».

- 8 A tenore dell'art. 21, n. 1, lett. b) della sesta direttiva, l'IVA è dovuta «dal destinatario di una delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) che abbia lo status di soggetto passivo o dal destinatario di una delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 28 ter, parti C, D, E e F, registrato all'interno del proprio territorio ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, se la prestazione di servizi è resa da un soggetto passivo stabilito all'estero; tuttavia gli Stati membri possono disporre che il prestatore è tenuto in solido al pagamento dell'imposta».
- 9 L'art. 196 della direttiva 2006/112 dispone che «l'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56 (...)».

La normativa nazionale

- 10 L'art. 1 del capo I della legge sull'IVA prevede che sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nel territorio effettuate nell'ambito di un'attività professionale. Tale disposizione è intesa a trasporre l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

11 L'art. 7 del capo 5 della legge sull'IVA prevede che talune prestazioni di servizi ivi precisate, in particolare quelle di consulenza fornite da un prestatore stabilito in un altro Stato membro, sono considerate effettuate nel territorio svedese se il destinatario del servizio è un commerciante che ha stabilito la sede della sua attività economica in Svezia o che dispone ivi di una stabile organizzazione per la quale la prestazione di servizi è stata fornita o, in mancanza, ha ivi fissato il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Ai sensi dell'art. 2 del capo I di tale legge, se il prestatore di servizi di consulenza soggetto all'IVA è straniero, l'IVA è dovuta dal destinatario del servizio. Tali disposizioni traspongono al diritto nazionale le corrispondenti disposizioni degli artt. 9, n. 2, lett. e), e 21, punto 1, lett. b), della sesta direttiva.

12 La legge sull'IVA non definisce la nozione di «commerciante». L'art. 1 del capo 4 di tale legge precisa nondimeno che dev'essere considerata «attività professionale» ogni attività economica ai sensi del capo 13 della legge 1999:1229 relativa all'imposta sui redditi [inkomstskattelagen (1999:1229)] o esercitata in forme analoghe e i cui proventi, nel corso dell'esercizio fiscale, superano le 30 000 SEK. Dall'art. 1 del capo 13 di quest'ultima legge risulta che per «attività economica» si deve intendere ogni attività indipendente svolta a titolo professionale.

Causa principale e questione pregiudiziale

13 La controversia di cui alla causa principale riguarda la TRR, fondazione per i contratti collettivi, costituita nel 1994 dall'organizzazione dei datori di lavoro Svenska Arbetsgivareföreningen (divenuta Svenskt Näringsliv) e dal sindacato dei lavoratori Privattjänstemannakartellen (sindacato degli impiegati e quadri del settore privato).

- 14 Lo statuto della TRR prevede che l'oggetto di quest'ultima consiste, da un lato, nel pagamento di indennità di licenziamento e nella promozione di ogni misura idonea a facilitare la riconversione dei lavoratori che, per determinati motivi, siano stati licenziati o rischino di esserlo e, dall'altro lato, nel fornire consulenza e prestare assistenza alle imprese che possano incorrere o siano incorse in situazioni di esubero 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 tra la Svenskt Näringsliv e la Privattjänstemannakartellen, detto «accordo di transizione» («Omställningsavtalet»).
- 15 Le attività della TRR sono finanziate mediante contributi versati dai datori di lavoro aderenti a tale accordo, che rappresentano una percentuale delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti rientranti in detto accordo. I datori di lavoro aderenti all'accordo di transizione, per effetto di un accordo detto «di raccordo», pagano un contributo annuo fisso. Oltre alle attività disciplinate dall'accordo di transizione, la TRR è registrata quale soggetto passivo IVA per le prestazioni di servizi fornite alle imprese che procedono ad esternalizzazioni. L'attività svolta dalla TRR in quest'ultima qualità rappresenta circa il 5% dei suoi introiti.
- 16 La TRR vuole fruire di prestazioni di servizi di consulenza svolte normalmente da un prestatore stabilito in Danimarca, che debbono essere utilizzate esclusivamente per le attività che la TRR esercita nell'ambito dell'accordo di transizione. Al fine di farsi precisare le conseguenze fiscali di tale operazione, la TRR ha presentato allo Skatterättsnämnden (Commissione tributaria) una domanda di parere preliminare, allo scopo di risolvere la questione se le attività da essa svolte nell'ambito dell'accordo di transizione abbiano carattere professionale e se si debba considerare che essa abbia la qualità di commerciante ai sensi dell'art. 7 del capo 5 della legge relativa all'IVA.
- 17 Con decisione 3 marzo 2006, lo Skatterättsnämnden ha considerato che le attività svolte nel quadro dell'accordo di transizione non costituivano per la TRR prestazioni di

servizi fornite nell'ambito di un'attività professionale, e che il TRR doveva considerarsi come avente la qualità di commerciante ai sensi dell'art. 7 del capo 5 della detta legge.

- 18 La TRR, che ha proposto un ricorso avverso la decisione dello Skatterättsnämnden, ha chiesto al Regeringsrätten di dichiarare che essa non ha la qualità di commerciante ai sensi dell'art. 7 del capo 5 della legge relativa all'IVA. Lo Skatteverket chiede a quest'ultimo giudice di confermare la decisione impugnata.
- 19 A sostegno del suo ricorso, la TRR sostiene in particolare che la registrazione quale soggetto passivo dell'IVA non comporta di per sé l'effetto di considerare l'interessato come avente necessariamente la qualità di commerciante ai sensi dell'art. 7, n. 5, della legge sull'IVA. Per quanto riguarda gli acquisti effettuati per il fabbisogno delle sue attività collocatesi al di fuori dell'ambito di applicazione della sesta direttiva, essa non avrebbe la qualità di commerciante ai sensi di tale disposizione. La TRR aggiunge che la corrispondente disposizione della sesta direttiva, cioè l'art. 9, n. 2, lett. e), rinvia non alla nozione di commerciante, bensì a quella di soggetto passivo.
- 20 Il Regeringsrätten ritiene che, ai fini dell'applicazione di talune disposizioni della sesta direttiva e della direttiva 2006/112, la controversia di cui alla causa principale necessita di un'interpretazione, con riferimento al diritto comunitario delle nozioni di «soggetto passivo» e di «persona tenuta al pagamento dell'imposta». Il giudice del rinvio rileva che la nozione di soggetto passivo, ai sensi della sesta direttiva, è stata precisata dalla Corte in più sentenze, ma che quest'ultima non si è ancora pronunciata sull'interpretazione da dare a tale nozione in applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), di questa stessa direttiva in un caso concreto quale quello che è all'origine della causa principale.

- 21 Considerando che le pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della direttiva 2006/112 sono imprecise e che non pare che la questione sia stata già sottoposta alla 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 22 Con la questione sollevata il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva e l'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza presso un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, che svolge allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dal campo di applicazione di tali direttive, debba essere considerato come avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione viene utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività.
- 23 Si deve ricordare che la redazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva è, in sostanza, identica a quella dell'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112. Da ciò consegue che tali due articoli vanno interpretati allo stesso modo.

- 24 Si deve altresì ricordare 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 idonei a portare a doppie imposizioni e, dall'altro, il mancato assoggettamento ad imposta di cespiti [sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20; 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Racc. pag. I-1195, punto 10; 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. pag. I-3947, punto 23, e 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach, Racc. pag. I-2427, punto 14].
- 25 Si deve ricordare altresì 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 quest'ultimo sia disciplinato da uno dei casi menzionati dall'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 [citate sentenze Dudda, punto 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, punto 11; RAL (Channel Islands) e a., punto 24, nonché Gillan Beach, punto 15].
- 26 L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva prevede che il luogo delle prestazioni di servizi di consulenza e di altre analoghe prestazioni, fornite a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma al di fuori del paese del destinatario, è il luogo dove il destinatario del servizio ha stabilito la sede della sua attività economica.

- 27 Fermo restando che il destinatario dei servizi di consulenza nella causa principale è stabilito nella Comunità, ma al di fuori del paese del prestatore, il giudice del rinvio chiede però se tale destinatario debba essere egualmente considerato come avente la qualità di soggetto passivo ai sensi del detto art. 9, qualora i servizi di cui trattasi siano utilizzati soltanto per il fabbisogno di attività che esulano dall'ambito di applicazione della sesta direttiva e da quello della direttiva 2006/112.
- 28 Si deve subito constatare che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non precisa se la sua applicazione sia soggetta alla condizione che il soggetto passivo beneficiario di una prestazione di servizi utilizzi tale prestazione per il fabbisogno della sua attività economica. Pertanto, contrariamente ad altre disposizioni della sesta direttiva, come gli artt. 2, n. 1, e 17, n. 2, da tale articolo non risulta assolutamente che una siffatta condizione sarebbe necessaria perché esso possa trovare applicazione.
- 29 In altre parole, in assenza di un'esplicita precisazione, all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, circa il fatto che i servizi forniti debbano essere utilizzati per il fabbisogno dell'attività economica del destinatario del servizio, si deve considerare che la circostanza che quest'ultimo utilizzi tali servizi per attività che esulano dal campo di applicazione della sesta direttiva non osta all'applicazione di tale disposizione.
- 30 Una siffatta interpretazione si concilia con l'obiettivo perseguito dall'art. 9 della sesta direttiva, che, com'è stato ricordato al punto 24 della presente sentenza, è quello di una norma di conflitto intesa ad evitare i rischi di doppia imposizione e di non imposizione.

- 31 Parimenti, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, una siffatta interpretazione facilita l'attuazione della norma di conflitto, rendendo possibile una gestione semplice, sul luogo della prestazione di servizi, delle regole della riscossione dell'imposta e della prevenzione dell'evasione fiscale. Infatti, il prestatore di servizi deve soltanto accertare che il destinatario abbia la qualità di soggetto passivo per stabilire se il luogo della prestazione di servizi si trovi nello Stato membro ove egli è stabilito o nello Stato membro ove è situata la sede dell'attività del destinatario.
- 32 Inoltre, tale interpretazione è conforme agli obiettivi e alle regole di funzionamento del regime comunitario dell'IVA in quanto assicura, in una situazione quale quella di cui alla causa principale, che il consumatore finale della prestazione di servizi sopporti il costo finale dell'IVA dovuta.
- 33 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 43 e 44 delle sue conclusioni, una siffatta interpretazione è conforme anche al principio della certezza del diritto e consente inoltre di ridurre l'onere che grava sui commercianti operanti in tutto il mercato unico nonché di facilitare la libera circolazione dei servizi.
- 34 Si deve infine rilevare che l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (ripreso all'art. 196 della direttiva 2006/112) prevede che l'IVA è dovuta dal soggetto passivo destinatario di servizi di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva [ripreso all'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112]. Pertanto, se le condizioni cui è soggetta l'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva sono state soddisfatte, il destinatario del servizio è debitore dell'IVA in ragione delle prestazioni di servizi di cui egli fruisce, indipendentemente dal fatto che esse siano o meno state fornite per il fabbisogno di attività non rientranti nell'ambito di applicazione delle dette direttive.

35 Considerato quanto sopra precede, la questione sollevata dal Regeringsrätten va risolta dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva e l'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112 debbono essere interpretati nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività.

Sulle spese

36 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 17 giugno 1999, 1999/59/CE, e l'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debbono essere interpretati nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche ed attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione viene utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività.

Firme