

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JÁN MAZÁK

presentate il 28 giugno 2011 (1)

Causa C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidazione

contro

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Hamburg (Germania)]

«Sesta direttiva IVA — Interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e) — Messa a disposizione di personale — Messa a disposizione di conducenti non in rapporto di lavoro dipendente con il prestatore — Luogo di prestazione dei servizi — Rimborsio»

I — Introduzione

1. Con ordinanza 20 aprile 2010, pervenuta in cancelleria il 6 maggio successivo, il Finanzgericht Hamburg (Tribunale di Amburgo competente in materia finanziaria) (Germania) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, talune questioni vertenti sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (2) (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Il rinvio pregiudiziale è stato effettuato nell'ambito di una controversia tra l'ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidazione, (in prosieguo: l'«ADV Allround»), e il Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Ufficio delle imposte di Amburgo-Bergedorf) avente ad oggetto, ai fini dell'assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per l'esercizio 2005, l'individuazione del luogo ove possa considerarsi effettuata la messa a disposizione di conducenti autonomi di autotreni diretti all'estero.

3. Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente, in primo luogo, se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione «messa a disposizione di personale» comprenda anche la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di dipendenza con l'impresa prestatrice.

4. In secondo luogo, esso chiede se, conformemente alle disposizioni della sesta direttiva, l'ordinamento processuale nazionale debba garantire che una stessa operazione, consistente nella specie in una prestazione di servizi, venga assoggettata allo stesso trattamento fiscale, con

riguardo all'imponibilità e all'applicazione dell'imposta, nei confronti tanto del soggetto passivo prestatore del servizio quanto del relativo destinatario, e chiede chiarimenti in ordine ai termini entro i quali il secondo può procedere alla detrazione dell'imposta assolta a monte sulla prestazione ricevuta.

II — Ambito normativo

A — La sesta direttiva

5. L'art. 9 della sesta direttiva, rubricato «Prestazioni di servizi», per quanto rileva nella specie, così recita:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

— messa a disposizione di personale;

(...)».

6. L'art. 17 della sesta direttiva, rubricato «Origine e portata del diritto a de[tra]zione», dispone, per quanto rileva nella specie, quanto segue:

«(...)

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la de[tra]zione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a de[tra]zione se fossero effettuate all'interno del paese;

(...)».

B — *Normativa nazionale pertinente*

7. L'art. 3 bis, concernente il luogo delle altre prestazioni, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2009, dispone, per quanto rileva nella specie, quanto segue:

1. comma, primo periodo:

«Una prestazione di servizi è effettuata nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività, fatti salvi gli artt. 3 ter e 3 septies.

(...)».

3. comma, primo periodo:

«Se il destinatario di una delle altre prestazioni menzionate al quarto comma è un'impresa, la prestazione, in deroga al primo comma, si considera effettuata nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività.

(...)».

«4. comma (...) Ai sensi del terzo comma, si intendono per "altre prestazioni":

(...) 7. La messa a disposizione di personale.

(...)».

III — **Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali**

8. Secondo quanto emerge dall'ordinanza di rinvio, l'ADV Allround svolgeva nel 2005, l'anno controverso, attività di mediazione nel reperimento di conducenti autonomi di autotreni a favore di trasportatori in Germania e all'estero, in particolare in Italia (Alto Adige).

9. A tal fine, con i conducenti venivano conclusi contratti scritti indicati come «accordi di messa a disposizione». La richiesta di prestazioni da parte dei clienti trasportatori avveniva, volta per volta, telefonicamente presso l'ADV Allround.

10. I conducenti addebitavano all'ADV Allround la retribuzione della loro prestazione di servizi, consistente nella guida degli autotreni messi a disposizione dai trasportatori; l'ADV Allround presentava, quindi, a questi ultimi la fattura relativa alla messa a disposizione dei conducenti, applicando un ricarico di prezzo compreso tra l'8% (per incarichi continuativi) e il 20% (per singoli incarichi).

11. In un primo momento l'ADV Allround non addebitava l'IVA ai clienti stranieri, quali i trasportatori italiani nel caso di specie, in quanto riteneva che si trattasse di una «fornitura di personale» ai sensi dell'art. 3 bis, quarto comma, n. 7, dell'UStG, ragion per cui il luogo della prestazione e, quindi, dell'imposizione si sarebbe individuato in Italia, luogo in cui si trovavano i destinatari di tali servizi.

12. In una relazione di verifica contabile del 3 luglio 2006 conseguente ad un controllo fiscale ad hoc per il periodo dal primo al terzo trimestre del 2005, l'Ufficio dell'amministrazione finanziaria di Amburgo/Bergerdorf riteneva che la «messa a disposizione di personale» ai sensi della suddetta disposizione comprendesse solo la messa a disposizione di propri dipendenti (fornitura di manodopera) e, pertanto, che il luogo della prestazione fosse la sede dell'ADV Allround sita,

dunque, in Germania.

13. Pertanto, l'ADV Allround iniziava a fatturare l'IVA anche ai suoi clienti italiani nella misura, all'epoca, del 16%. Inoltre, essa emetteva, per tutte le prestazioni effettuate nel 2005, fatture modificate a posteriori con applicazione dell'IVA, partendo dal presupposto che i clienti italiani avrebbero ottenuto il rimborso dell'imposta, cosicché il trattamento fiscale delle operazioni imponibili in Germania, a parte la spesa di gestione aggiuntiva per il procedimento di rimborso, sarebbe rimasto economicamente neutrale.

14. Il Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale per le imposte), competente per le richieste di rimborso delle imposte a monte, adottava un parere diverso da quello dell'Ufficio dell'amministrazione finanziaria di Amburgo-Bergedorf, dichiarando che la nozione di «messa a disposizione di personale» di cui all'art. 3 bis, quarto comma, n. 7, dell'UStG comprendeva la messa a disposizione di conducenti di autotreni in discussione nel caso di specie. A suo parere, tali operazioni non sarebbero state, quindi, tassabili in Germania, l'IVA sarebbe stata erroneamente indicata nelle fatture modificate a posteriori e il rimborso dell'imposta erroneamente applicata non sarebbe stato ammissibile. Venivano respinte le richieste dirette al rimborso dell'imposta de qua presentate da singoli clienti.

15. I clienti italiani si rifiutavano, da quel momento in poi, di versare all'ADV Allround l'imposta esposta in fattura. L'ADV Allround non poteva praticare — all'epoca — sul mercato prezzi maggiorati del 16% senza che fosse possibile ai clienti il rimborso dell'imposta versata a monte, cosicché l'IVA diveniva per questi un onere effettivo. Considerato che i suoi margini di profitto oscillavano tra l'8% ed il 20%, essa cessava la sua attività e si trova ora in stato di liquidazione.

16. Il Finanzgericht Hamburg, investito della causa, afferma, in primo luogo, che è dubbio se con l'espressione «messa a disposizione di personale» utilizzata sia nell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva che nell'art. 3 bis, quarto comma, n. 7, dell'UStG, che ha provveduto alla trasposizione di tale disposizione nel diritto tedesco, si intendano solo i dipendenti, vale a dire i lavoratori subordinati, oppure anche i lavoratori autonomi quali i conducenti di autotreni nel caso di specie. Esso rileva, tuttavia, che la difficoltà pratica di distinguere i lavoratori autonomi da quelli dipendenti e di fornire al destinatario del servizio idonee prove al riguardo potrebbe deporre, alla luce dello scopo della sesta direttiva di agevolare la prestazione di servizi nel mercato interno europeo, in favore dell'inclusione della messa a disposizione di lavoratori autonomi nella nozione di «messa a disposizione di personale».

17. In secondo luogo, poiché l'imponibilità e l'assoggettamento ad imposta, da un lato, e il diritto a detrazione, dall'altro, a suo parere devono essere considerati materialmente collegati, il giudice del rinvio solleva la questione se e in qual modo tale collegamento di diritto sostanziale debba riflettersi nell'ordinamento processuale e, in particolare, se dal nesso tra l'imponibilità e la detrazione per la medesima operazione derivi la necessità di escludere decisioni contraddittorie nel contenuto ed eventualmente come ciò debba essere realizzato.

18. Esso rileva, in terzo luogo, che la Corte non ha ancora preso posizione rispetto all'ammissibilità di un termine di soli sei mesi, come quello previsto dalla normativa tedesca, decorrenti dalla fine dell'anno solare in cui è sorto il diritto al rimborso, entro il quale il destinatario di un servizio può presentare una domanda di rimborso. Non è chiaro se, secondo la sesta direttiva e alla luce dei principi della certezza del diritto e di effettività, detto termine possa scadere prima della decisione con efficacia di giudicato concernente l'imponibilità e l'assoggettamento ad imposta nei confronti del prestatore del servizio.

19. In base a quanto esposto, il Finanzgericht Hamburg ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se l'art. 9, n. 2, lett. e), sesto trattino, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la "direttiva 77/388") [successivamente: art. 56, n. 1, lett. f), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile fino al 31 dicembre 2009; in prosieguo: la "direttiva 2006/112"] debba essere interpretato nel senso che "la messa a disposizione di personale" comprenda anche la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice.

2. Se l'art. 17, nn. 1, 2, lett. a), 3, lett. a), e l'art. 18, n. 1, lett. a), della direttiva 77/388 [medio tempore: artt. 167 e 168, lett. a), 169, lett. a), 178, lett. a), della direttiva 2006/112] debbano essere interpretati nel senso che l'ordinamento processuale nazionale deve prevedere idonee misure volte a garantire lo stesso trattamento fiscale di una stessa prestazione, con riguardo all'imponibilità e all'assoggettamento ad imposta, nei confronti tanto dell'impresa fornitrice quanto dell'impresa destinataria, anche nel caso in cui per le due imprese siano competenti amministrazioni finanziarie diverse.

Solo nel caso di soluzione affermativa alla seconda questione:

3. Se l'art. 17, nn. 1, 2, lett. a), 3, lett. a), e l'art. 18, n. 1, lett. a), della direttiva 77/388 [medio tempore: artt. 167, 168, lett. a), 169, lett. a), e 178, lett. a), della direttiva 2006/112] debbano essere interpretati nel senso che il termine entro il quale il destinatario può far valere la detrazione per una prestazione effettuata nei suoi confronti non può scadere prima della decisione con efficacia di giudicato concernente l'imponibilità e l'assoggettamento ad imposta nei confronti dell'impresa fornitrice».

IV — Analisi giuridica

A — Sulla prima questione

20. Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione «messa a disposizione di personale» comprenda anche la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di lavoro dipendente con il prestatore di detto servizio.

1. Principali argomenti delle parti

21. Nella presente causa hanno presentato osservazioni scritte il governo tedesco e la Commissione europea. All'udienza del 30 marzo 2011, oltre alle suddette parti, era rappresentata anche l'ADV Allround.

22. Il governo tedesco e la Commissione ritengono che la nozione di «messa a disposizione di personale» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non comprenda la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di dipendenza con l'impresa prestatrice, e che la prima questione vada quindi risolta in senso negativo.

23. Le suddette parti affermano in sostanza che, generalmente, il termine «personale» si riferisce ai lavoratori in rapporto di dipendenza con il prestatore. Tale interpretazione risulterebbe avvalorata dal fatto che la medesima espressione viene utilizzata in senso analogo negli artt. 5, n. 6, 6, n. 2, e 13, parte A, lett. k), della sesta direttiva, e deve essere interpretata in maniera

uniforme, anche in altri settori dell'Unione europea. Inoltre, l'economia e la finalità dell'art. 9 della sesta direttiva verrebbero compromesse qualora la nozione di «messa a disposizione di personale» dovesse essere interpretata nel senso che includa la messa a disposizione di lavoratori autonomi.

24. Per contro, l'ADV Allround suggerisce di risolvere la prima questione in senso affermativo. A suo parere, la tesi secondo cui l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva ricomprende parimenti la messa a disposizione di lavoratori autonomi sarebbe normalmente suffragata, in particolare, da esigenze di certezza del diritto e di ordine pratico. Essa contesta che tale interpretazione possa indurre il prestatore del servizio a manipolazioni e all'evasione fiscale.

2. Analisi

25. In via preliminare, va rilevato che un'interpretazione puramente letterale dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non mi sembra decisiva per stabilire se la «messa a disposizione di personale» menzionata in detta disposizione comprenda la messa a disposizione di lavoratori autonomi in discussione nel caso di specie.

26. A tal riguardo si deve osservare, in primo luogo, che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva utilizza, quanto meno in alcune versioni linguistiche, il termine generico «personale» o termini corrispondenti (ad esempio «Personal» in tedesco, «personnel» in francese e «personal» in spagnolo), anziché un termine più specifico quale «lavoratore» o «dipendente», e che tale termine generico, pertanto, non si riferisce necessariamente ai lavoratori con contratto di lavoro subordinato.

27. In secondo luogo, contrariamente alla tesi sulla quale sembrano fondare il proprio ragionamento la Commissione e il governo tedesco, non è stato affatto dimostrato inconfutabilmente che il termine «personale» si riferisca al rapporto tra il prestatore e le persone messe a disposizione, anziché al rapporto fra tali persone e il destinatario del servizio. In altre parole, la «messa a disposizione di personale» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non indica necessariamente un servizio nel cui ambito un soggetto passivo mette il proprio personale a disposizione di un altro soggetto; la caratteristica principale di tale servizio potrebbe anche consistere nel fatto che tale altro soggetto riceva personale o manodopera, a prescindere dalla natura del rapporto contrattuale tra il prestatore di tale servizio e le persone messe a disposizione.

28. Si deve inoltre rilevare che il termine «personale» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non ha necessariamente lo stesso significato che riveste in altre disposizioni della medesima direttiva, né tanto meno in altri atti normativi dell'Unione, dovendosi tenere conto del contesto specifico di ciascuna disposizione in cui tale termine viene utilizzato.

29. Così, le disposizioni degli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, della sesta direttiva, che contengono il termine «personale» e vengono citate dalla Commissione a tale proposito, sono intese a garantire che i soggetti passivi che destinano beni o servizi al proprio uso privato o all'uso del loro personale siano trattati allo stesso modo dei consumatori finali (3), mentre l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva si colloca nell'ambito di regole aventi uno scopo molto diverso, vale a dire la determinazione del luogo di prestazione di un servizio.

30. Occorre quindi accertare se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato, alla luce del suo contesto e degli obiettivi delle disposizioni nel cui ambito si colloca (4), nel senso che una messa a disposizione di lavoratori autonomi come quella in discussione nel caso di specie costituisca parimenti una «messa a disposizione di personale» che debba essere tassata nel paese in cui è stabilito il destinatario del servizio.

31. Occorre rammentare, anzitutto, che l'art. 9 della sesta direttiva contiene regole dirette a

stabilire il luogo in cui i servizi si considerano prestati ai fini fiscali, allo scopo di evitare conflitti di giurisdizione, che possano condurre ad una doppia imposizione, come pure ad una mancata imposizione (5).

32. A tal riguardo, l'art. 9, n. 1, stabilisce una regola generale, secondo cui si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui è stabilito il prestatore (6).

33. Va rilevato che tale regola costituisce, di per sé, una deroga al rigoroso principio di territorialità ed è, come dichiarato dalla Corte, una fictio, in quanto — per motivi di semplificazione (7) — si considera luogo di prestazione del servizio il luogo in cui il prestatore ha la propria sede o un centro di attività, a prescindere dal luogo in cui il servizio è stato effettivamente prestato (8).

34. Tuttavia, per alcuni servizi particolari in relazione ai quali il legislatore ha ritenuto inadeguata la regola secondo cui si considera luogo di prestazione di un servizio il luogo in cui il prestatore ha la propria sede o un centro di attività, l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva prevede alcuni casi particolari in cui i servizi si considerano prestati nel luogo in cui è stabilito il destinatario (9).

35. Per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, si deve inoltre rammentare che la Corte ha già avuto più volte modo di affermare che non esiste alcuna preminenza dell'art. 9, n. 1, sull'art. 9, n. 2, il che significa che quest'ultima disposizione non costituisce un'eccezione che occorre interpretare restrittivamente (10).

36. Anzi, qualora, come nella specie, conducenti autonomi di autotreni vengano messi a disposizione di un soggetto passivo stabilito all'estero, occorre accertare se tale situazione rientri in una delle fattispecie contemplate dall'art. 9, n. 2, della sesta direttiva, vale a dire, nelle circostanze del caso di specie, nella «messa a disposizione di personale» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), di detta direttiva. In caso contrario, essa rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva (11).

37. A tal riguardo si deve osservare, in primo luogo, che l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva mira nel suo insieme, alla luce del settimo 'considerando' della stessa, a fissare un regime speciale per prestazioni di servizi effettuate fra soggetti passivi il cui costo è compreso nel prezzo dei beni (12).

38. Per quanto riguarda tale obiettivo più generale, i costi della messa a disposizione di personale, nella specie la messa a disposizione di conducenti di autotreni, sono inclusi nel prezzo dei beni o servizi prodotti dal destinatario (13), a prescindere dalla circostanza che il personale messo a disposizione sia alle dipendenze del prestatore o, come nella specie, si tratti di lavoratori autonomi collegati al prestatore unicamente da un accordo di messa a disposizione.

39. In secondo luogo, e analogamente, sebbene la sesta direttiva non indichi lo scopo preciso per il quale la messa a disposizione di personale è stata specificamente inclusa nella categoria di servizi di cui all'art. 9, n. 2, di detta direttiva, resta il fatto che il legislatore sembra avere ritenuto inopportuno che, conformemente alla regola generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, tali servizi si considerino prestati, ai fini fiscali, nel luogo in cui il prestatore ha la propria sede o un centro di attività (14). O meglio, il legislatore ha ritenuto che il luogo in cui ha la propria sede o un centro di attività il destinatario della messa a disposizione di personale, sotto la cui direzione lavora il personale fornito, sia il luogo di riferimento preminente e, quindi, il luogo di riferimento al fine di stabilire la competenza territoriale ai fini fiscali per tali servizi.

40. Anche alla luce delle suesposte considerazioni, non sembrano sussistere ragioni oggettive — e nessuna è stata addotta dalla Commissione o dal governo tedesco — per le quali occorra distinguere, al fine di stabilire il luogo dell'imposizione, tra una messa a disposizione di personale

e l'altra, a seconda che i lavoratori forniti siano o meno dipendenti del fornitore, o per le quali tale elemento debba dunque costituire una caratteristica del servizio di «messa a disposizione di personale» ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.

41. Si potrebbe, anzi, sostenere che, qualora si ritenga necessario derogare alla regola generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva considerando che il personale, ove rimanga alle dipendenze del fornitore, viene a messo a disposizione nel luogo in cui il destinatario ha la propria sede o un centro di attività, allora la tesi secondo cui tale luogo è quello dell'imposizione appare ancor più giustificata nel caso in cui i lavoratori messi a disposizione non siano dipendenti del fornitore e presentino, quindi, un collegamento meno stretto con quest'ultimo e con il luogo in cui esso ha la propria sede o un centro di attività.

42. Tale interpretazione risulta inoltre più conforme, come giustamente osservato dall'ADV Allround, all'obiettivo dell'art. 9 della sesta direttiva consistente nel garantire una ripartizione razionale del potere impositivo — in quanto appare più funzionale all'interesse alla semplicità nell'amministrazione, evita i problemi pratici e rafforza la certezza del diritto nell'applicazione delle regole in materia di conflitti di competenza stabilite dal suddetto articolo (15) — di quanto non sia una situazione in cui il luogo dell'imposizione, in caso di fornitura di manodopera, andrebbe individuato in base alla circostanza che i lavoratori messi a disposizione siano lavoratori autonomi ovvero dipendenti del fornitore, ancorché tali servizi perseguano il medesimo scopo.

43. Infine, non può essere accolto l'argomento del governo tedesco secondo cui il fatto di includere i conducenti autonomi di autotreni nella definizione di «messa a disposizione di personale» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva potrebbe consentire ai lavoratori autonomi di realizzare operazioni elusive o di scegliere il luogo di imposizione di un identico servizio, come quello in discussione nel caso di specie, a seconda che si avvalgano o meno di un mediatore.

44. Ai fini, inter alia, dell'applicazione delle regole relative al luogo dell'imposizione stabilite dalla sesta direttiva, ogni operazione deve essere definita e classificata in maniera oggettiva, tenendo conto di tutte le sue caratteristiche e delle circostanze in cui viene effettuata (16).

45. Pertanto, in un contesto come quello della causa principale, si deve acclarare se la caratteristica o lo scopo principale del servizio in questione consista nella messa a disposizione di manodopera, nella specie conducenti di autotreni, ad un soggetto passivo, di modo che l'operazione debba essere qualificata come messa a disposizione di personale, oppure nella prestazione diretta di servizi di trasporto da parte del fornitore, nel qual caso i dipendenti o i lavoratori autonomi subcontraenti vengono messi a disposizione nel contesto di tale servizio. Inoltre, come tipicamente avviene in tali circostanze, sono implicate varie operazioni distinte le quali, ai fini fiscali, devono essere esaminate separatamente, quali, ad esempio, il servizio prestato dai conducenti autonomi al mediatore o al fornitore di personale nell'ambito dell'accordo di messa a disposizione, il servizio prestato da tale mediatore ai trasportatori esteri e, infine, i servizi di trasporto eventualmente forniti da tali trasportatori ai loro clienti.

46. Da tutte le precedenti considerazioni risulta che la prima questione va risolta dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la «messa a disposizione di personale» comprende anche la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di dipendenza con il fornitore di tale servizio.

B — *Sulla seconda questione*

47. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se o entro quali limiti la sesta direttiva e, in particolare, le sue disposizioni concernenti il diritto alla detrazione

dell'imposta, esigano che l'ordinamento processuale nazionale preveda misure volte a garantire lo stesso trattamento fiscale, per quanto riguarda l'imponibilità e l'assoggettamento ad imposta di una medesima prestazione, nei confronti tanto dell'impresa fornitrice quanto dell'impresa destinataria, anche nel caso in cui per le due imprese siano competenti amministrazioni finanziarie diverse, così da evitare o escludere decisioni contraddittorie.

1. Principali argomenti delle parti

48. La Commissione sostiene che gli ordinamenti processuali nazionali devono garantire che, ai fini dell'IVA, la medesima operazione venga trattata in maniera uniforme, nei confronti sia del prestatore del servizio sia del suo destinatario.

49. Essa rileva che l'autonomia procedurale degli Stati membri non può estendersi fino a consentire una violazione del diritto fondamentale alla detrazione e al rimborso dell'IVA, che è inteso a sollevare interamente le imprese dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'esercizio del complesso delle loro attività economiche e pertanto a garantire l'assoluta neutralità dell'imposizione su tutte le attività economiche.

50. Secondo la Commissione, gli Stati membri sono tenuti, in forza dell'obbligo di leale cooperazione ad essi incombente, ad evitare situazioni in cui eventuali pareri discordanti di amministrazioni finanziarie diverse impediscano ai soggetti passivi di detrarre integralmente l'IVA versata o di ottenerne il rimborso. A tal fine è necessario un coordinamento delle diverse autorità e amministrazioni finanziarie competenti ai sensi del diritto interno.

51. L'ADV Allround concorda sostanzialmente con la Commissione e fa riferimento, in particolare, ai principi della neutralità dell'IVA e della certezza del diritto. Segnatamente, essa ritiene che le altre amministrazioni finanziarie interessate debbano poter intervenire nei procedimenti dinanzi ai giudici nazionali.

52. Il governo tedesco dissente da questa tesi e sostiene che il diritto dell'Unione non richiede che l'ordinamento processuale nazionale preveda misure atte a garantire lo stesso trattamento fiscale, quanto all'imponibilità e all'assoggettamento ad imposta, della medesima prestazione, nei confronti tanto dell'impresa fornitrice quanto dell'impresa destinataria, anche nel caso in cui per i due soggetti passivi siano competenti amministrazioni finanziarie diverse.

53. Esso sottolinea che, in assenza di una normativa dell'Unione a questo riguardo, spetta agli ordinamenti interni dei singoli Stati membri designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali delle azioni a tutela dei diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione, con riserva del rispetto dei principi di equivalenza e di effettività che, tuttavia, nella specie non risultano violati.

54. Esso rileva che è comunque impossibile evitare completamente che le amministrazioni finanziarie o i giudici tributari adottino decisioni divergenti, all'interno dello stesso Stato membro o rispetto ad autorità e giudici di Stati membri diversi. Tali divergenze costituiscono, infatti, un classico problema di organizzazione, che deve essere risolto attraverso la struttura gerarchica dell'amministrazione fiscale e dell'ordinamento giudiziario tributario.

55. Infine, il governo tedesco espone che il coordinamento delle amministrazioni finanziarie e/o dei giudici tributari al fine di garantire l'uniformità, quale indicato dalla Commissione, risulterebbe impossibile da realizzare concretamente ed elenca al riguardo numerosi problemi giuridici e pratici che tale coordinamento potrebbe comportare, in particolare sotto il profilo del principio della certezza del diritto e dell'autorità di cosa giudicata delle decisioni amministrative e giudiziarie.

2. Analisi

56. Si deve rilevare preliminarmente che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta, in linea di principio, all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici, nonché le autorità amministrative, competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione (17).

57. Tali modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (18).

58. A tal riguardo si deve osservare, in primo luogo, che nella specie non è stata messa in discussione la ripartizione interna delle competenze in materia di IVA in base alla quale risultano competenti amministrazioni finanziarie diverse, da un lato, per l'assoggettamento all'IVA a valle del prestatore del servizio e, dall'altro, per la domanda di rimborso dell'IVA a monte dei destinatari del servizio.

59. Anzi, la questione sollevata dal giudice del rinvio trae origine dal fatto che le autorità interessate hanno adottato, in tali procedimenti amministrativi, interpretazioni divergenti delle disposizioni della sesta direttiva relative al luogo di imposizione e quindi all'assoggettamento ad imposta del soggetto passivo che presta il servizio con la conseguenza che, sebbene l'operazione di cui trattasi sia stata considerata imponibile in Germania da un ufficio dell'amministrazione finanziario, il rimborso dell'IVA versata a monte su detta operazione è stato negato dall'altro.

60. In tale contesto, e considerato il collegamento materiale tra la detrazione dell'IVA a monte e la riscossione dell'IVA a valle (19), il giudice del rinvio chiede in sostanza se, conformemente al diritto dell'Unione, nell'ambito dei procedimenti in materia fiscale — come quelli oggetto della presente causa — l'ordinamento processuale interno debba prevedere misure specifiche per garantire un'interpretazione ed un'applicazione uniformi delle regole relative al luogo dell'imposizione e dell'assoggettamento ad imposta, qualora essi riguardino la medesima operazione. A tal proposito, sebbene ciò non emerga chiaramente dal tenore letterale della seconda questione, il giudice del rinvio sembra fare riferimento, in primo luogo, alle modalità procedurali delle azioni giudiziarie come quella in esame nella causa principale.

61. A tal riguardo, occorre rammentare che spetta in generale ai giudici e alle autorità amministrative nazionali garantire, nell'ambito delle rispettive competenze, la piena applicazione delle pertinenti disposizioni di diritto dell'Unione (20).

62. Dalla giurisprudenza risulta inoltre — e si tratta, in effetti, di un'esigenza inerente al primato del diritto dell'Unione — che tale diritto deve essere interpretato in maniera corretta ed uniforme in tutta l'Unione (21).

63. In ambito processuale, l'applicazione e l'interpretazione uniformi del diritto dell'Unione, nel sistema altrimenti decentralizzato della sua attuazione, vengono generalmente assicurate mediante il procedimento di rinvio delle questioni relative all'interpretazione o alla validità delle disposizioni del diritto dell'Unione ai sensi dell'art. 267 TFUE, che istituisce un meccanismo di cooperazione giudiziaria tra i giudici nazionali e la Corte di giustizia (22).

64. In tale sistema, i giudici nazionali, avverso le cui decisioni può essere proposto ricorso giurisdizionale, hanno facoltà di adire la Corte con una questione pregiudiziale interpretativa,

mentre solo i giudici le cui decisioni non possono essere oggetto di ricorso hanno l'obbligo, qualora dinanzi ad essi venga sollevata una questione rilevante di diritto dell'Unione, di sottoporre tale questione alla Corte (23).

65. Tale obbligo mira, in particolare, ad evitare che in uno Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme dell'Unione (24).

66. Per contro, il sistema di cooperazione giudiziaria istituito a norma dell'art. 267 TFUE non mira, evidentemente, a promuovere l'interpretazione e l'applicazione uniformi del diritto dell'Unione in tutti i singoli casi e a tutti i livelli di competenza, né tanto meno ad evitare divergenze a tale riguardo tra autorità nazionali, all'interno di uno Stato membro o tra Stati membri diversi.

67. Semmai, l'uniformità nell'interpretazione e nell'applicazione dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione deve essere garantita in ciascuno Stato membro considerato nel suo complesso attraverso il rispettivo sistema giudiziario e, in definitiva, per mezzo del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

68. A parte questo, vale a dire purché uno Stato membro garantisca una tutela giurisdizionale effettiva contro le decisioni delle autorità amministrative, non sussiste alcun obbligo di coordinare i procedimenti amministrativi di modo che in ogni singolo caso le autorità interessate adottino una posizione uniforme in merito a disposizioni di diritto dell'Unione.

69. A tale proposito va rilevato che, nella specie, la Commissione ha sostenuto che occorre un coordinamento tra le diverse autorità ed amministrazioni finanziarie competenti ai sensi del diritto nazionale al fine di garantire decisioni uniformi sulla medesima operazione, ma non ha minimamente precisato le modalità con cui tale obiettivo dovrebbe essere concretamente conseguito dall'ordinamento processuale nei casi in cui vengano promossi, da parti diverse e dinanzi ad amministrazioni finanziarie diverse, due procedimenti amministrativi diversi che, pur avendo ad oggetto il medesimo servizio, perseguano principalmente uno scopo differente.

70. Inoltre, si deve osservare che, a parte la difficoltà di realizzare detto coordinamento, dalla sentenza *Genius* (25), richiamata dal giudice del rinvio in tale contesto, non emerge che il prestatore o il destinatario di un determinato servizio soggetto ad IVA disponga di un diritto individuale ad ottenere che tale operazione venga qualificata allo stesso modo dalla propria amministrazione, per quanto riguarda il luogo di imposizione e l'assoggettabilità ad imposta, nei procedimenti promossi da altri soggetti passivi dinanzi ad un'amministrazione finanziaria diversa. In detta causa la Corte ha semplicemente dichiarato che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute, e che tale diritto non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere esposta nella fattura (26).

71. Inoltre, va attribuita rilevanza al fatto che, nella specie, i destinatari del servizio non hanno impugnato la decisione amministrativa con cui il Bundeszentralamt für Steuern ha respinto le domande di rimborso dell'IVA assolta a monte. Pertanto, sotto il profilo del principio di effettività richiamato dal giudice del rinvio (27), non risulta che le modalità processuali relative al rimborso dell'IVA rendano, di per sé, praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di diritti conferiti dal diritto dell'Unione, quale il diritto dei destinatari del servizio in questione a detrarre l'IVA assolta a monte.

72. Infine, per quanto riguarda le modalità procedurali dei ricorsi come quello pendente dinanzi al giudice del rinvio, dall'ordinanza di rinvio e dalle affermazioni del governo tedesco emerge che le decisioni amministrative del Bundeszentralamt für Steuern relative alle domande di rimborso presentate dai destinatari del servizio sono divenute definitive per le rispettive amministrazioni e

per i rispettivi destinatari. Pertanto, qualsiasi eventuale tentativo di estendere ai destinatari del servizio l'efficacia vincolante dell'emananda decisione del giudice del rinvio — facendo intervenire nel procedimento il Bundeszentralamt für Steuern e/o i destinatari del servizio, ovvero in altro modo — per quanto riguarda il luogo dell'imposizione e l'assoggettamento ad imposta del servizio in questione sarebbe incompatibile con l'autorità di giudicato delle suddette decisioni amministrative del Bundeszentralamt für Steuern.

73. A tale proposito, si deve ricordare che la Corte ha più volte avuto modo di sottolineare l'importanza, sia per l'ordinamento giuridico dell'Unione sia per gli ordinamenti nazionali, delle norme che attribuiscono carattere definitivo alle decisioni giurisdizionali o amministrative, contribuendo quindi alla certezza del diritto, che è un principio fondamentale del diritto dell'Unione (28).

74. È pur vero che, in determinate circostanze, la Corte ha dichiarato che le norme di diritto interno che conferiscono carattere definitivo alle decisioni possono essere rimesse in discussione alla luce della forza e degli effetti del diritto dell'Unione. Ciò vale, tuttavia, solo in casi eccezionali e in presenza di condizioni molto rigorose (29), che non sussistono, sotto vari aspetti, nelle circostanze del caso di specie.

75. In quest'ottica, il diritto dell'Unione non esige che l'ordinamento processuale nazionale assicuri che la decisione relativa al luogo dell'imposizione e all'assoggettamento ad imposta adottata da un giudice nazionale in relazione al prestatore del servizio possa essere estesa, in circostanze come quelle del caso di specie, anche ai destinatari di detto servizio.

76. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, la seconda questione deve essere risolta nel senso che la sesta direttiva e, in particolare, le sue disposizioni relative al diritto alla detrazione dell'imposta non esigono che l'ordinamento processuale nazionale preveda misure volte a garantire, in circostanze come quelle della specie, lo stesso trattamento fiscale di una stessa operazione, quanto all'imponibilità e all'assoggettamento ad imposta della medesima, nei confronti tanto dell'impresa fornitrice quanto dell'impresa destinataria, anche nel caso in cui per le due imprese siano competenti amministrazioni finanziarie diverse.

C — Sulla terza questione

77. Alla luce della soluzione fornita alla seconda questione, non occorre procedere all'esame della terza questione.

V — Conclusione

78. Suggerisco, pertanto, alla Corte di risolvere le questioni sottopostele nei termini seguenti:

— 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «messa a disposizione di personale» comprende anche la messa a disposizione di lavoratori autonomi, non in rapporto di lavoro dipendente con il fornitore di tale servizio;

— la sesta direttiva e, in particolare, le sue disposizioni relative al diritto alla detrazione dell'imposta non esigono che l'ordinamento processuale nazionale preveda misure volte a garantire, in circostanze come quelle della specie, lo stesso trattamento fiscale di una stessa operazione, quanto all'imponibilità e all'assoggettamento ad imposta dell'operazione medesima, nei confronti tanto dell'impresa fornitrice quanto dell'impresa destinataria, anche nel caso in cui

per le due imprese siano competenti amministrazioni finanziarie diverse.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — GU L 145, pag. 1, nel testo modificato, da ultimo, dalla direttiva del Consiglio 26 aprile 2004, 2004/66/CE (GU L 168, pag. 35).

3 — V., in tal senso, sentenze 6 maggio 1992, causa C-20/91, de Jong (Racc. pag. I-2847, punto 15), e 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck (Racc. pag. I-5577, punto 25).

4 — V., inter alia, sentenze 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach (Racc. pag. I-2427, punto 21), e 7 giugno 2005, causa C-17/03, VEMW e a. (Racc. pag. I-4983, punto 41).

5 — V., in tal senso, sentenze 5 giugno 2003, causa C-438/01, Design Concept (Racc. pag. I-5617, punto 22), e 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda (Racc. pag. I-4595, punto 20).

6 — V., in tal senso, sentenza 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a. (Racc. pag. I-3947, punto 23).

7 — V., in tal senso, sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann (Racc. pag. 767, punto 17).

8 — V. sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express (Racc. pag. 231, punto 15).

9 — V., inter alia, sentenze Trans Tirreno Express, cit. supra, nota 8 (punto 16), e RAL (Channel Islands) e a., cit. supra, nota 6 (punto 23).

10 — In tal senso v., inter alia, sentenze 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI (Racc. pag. I-2361, punti 16 e 17); 7 settembre 2006, causa C-166/05, Heger (Racc. pag. I-7749, punto 17), e 6 novembre 2008, causa C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Racc. pag. I-8255, punto 25).

11 — V., inter alia, sentenza 6 dicembre 2007, causa C-401/06, Commissione/Germania (Racc. pag. I-10609, punto 30).

12 — V. sentenza Gillan Beach, cit. supra, nota 4 (punto 17).

13 — Sebbene il settimo 'considerando' si riferisca unicamente al destinatario dei servizi produttore di beni, si deve ritenere che la sua ratio valga anche per le situazioni in cui il destinatario sia, a sua volta, un prestatore di servizi; v., in tal senso, sentenze 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5881, punto 15), e conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Design Concept, cit. supra, nota 5 (paragrafo 23).

14 — In tale contesto, v. supra, paragrafo 34, e sentenza 6 novembre 1997, causa C-116/96, Reisebüro Binder (Racc. pag. I-6103, punto 13).

15 — V., a tal riguardo, sentenze Reisebüro Binder, cit. supra, nota 14 (punto 12), e Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, cit. supra, nota 10 (punti 30-33).

16 — In tal senso v., inter alia, sentenze 16 dicembre 2010, causa C-270/09, Macdonald Resorts Limited (Racc. pag. I-13179, punto 46); SPI, cit. supra, nota 10 (punto 20), e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Racc. pag. I-7257, punto 33).

17 — In tal senso v., inter alia, sentenze 21 gennaio 2010, causa C-472/08, Alstom Power

Hydro (Racc. pag. I?623, punto 17); 17 novembre 1998, causa C?228/96, Aprile (Racc. pag. I?7141, punto 18), e 21 settembre 1983, cause riunite da 205/82 a 215/82, Deutsche Milchkontor e a. (Racc. pag. 2633, punto 17).

18 — V., inter alia, sentenze 18 marzo 2010, cause riunite da C?317/08 a C?320/08, Alassini e a. (Racc. pag. I?2213, punto 48), e 8 marzo 2011, causa C?240/09, Lesoochranárske zoskupenie (Racc. pag. I?1255, punto 48).

19 — In tal senso v., inter alia, sentenze 22 dicembre 2010, causa C?277/09, RBS Deutschland Holdings (Racc. pag. I?13805, punto 35).

20 — In tal senso v., inter alia, sentenze 8 settembre 2010, causa C?409/06, Winner Wetten (Racc. pag. I?8015, punto 55); 13 gennaio 2004, causa C?453/00, Kühne & Heitz (Racc. pag. I?837, punto 20); 24 ottobre 1996, causa C?72/95, Kraaijeveld e a. (Racc. pag. I?5403, punti 55?61), e 22 giugno 1989, causa 103/88, Costanzo (Racc. pag. 1839, punto 33).

21 — In tal senso v., inter alia, sentenze Winner Wetten, cit. supra, nota 20 (punto 61); 18 ottobre 2007, causa C?195/06, Österreichischer Rundfunk (Racc. pag. I?8817, punto 24); 6 dicembre 2005, causa C?461/03, Gaston Schul Douane?expediteur (Racc. pag. I?10513, punto 21), e 15 settembre 2005, causa C?495/03, Intermodal Transports (Racc. pag. I?8151, punti 33 e 38).

22 — La Corte ha sottolineato che l'art. 267 TFUE istituisce una procedura di cooperazione esclusivamente tra organi giurisdizionali; v. sentenza Intermodal Transports, cit. supra, nota 21 (punto 38).

23 — V. sentenza Intermodal Transports, cit. supra, nota 21 (punti 28?31).

24 — V., in particolare, sentenze 4 giugno 2002, causa C?99/00, Lyckeskog (Racc. pag. I?4839, punto 14), e 22 febbraio 2001, causa C?393/98, Gomes Valente (Racc. pag. I?1327, punto 17).

25 — Sentenza 13 dicembre 1989, causa C?342/87 (Racc. pag. 4227).

26 — Idem; v., in tal senso, punti 13 e 19.

27 — V. supra, paragrafo 57.

28 — In tal senso, v., inter alia, sentenze 16 marzo 2006, causa C?234/04, Kapferer (Racc. pag. I?2585, punto 20), e Kühne & Heitz, cit. supra, nota 20 (punto 24).

29 — V. punti 26 e 27 della sentenza Kühne & Heitz, cit. supra, nota 20: in primo luogo, il diritto nazionale deve riconoscere all'organo amministrativo la possibilità di modificare la propria decisione; in secondo luogo, la decisione amministrativa in questione deve avere acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale che si pronunci in ultimo grado; in terzo luogo, tale sentenza deve essere fondata su un'interpretazione del diritto dell'Unione che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si sia rivelata erronea e sia stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale, secondo le modalità previste all'art. 267 TFUE; in quarto luogo, l'interessato deve essersi rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato di tale decisione della Corte.