

Arrêt de la Cour  
Causa C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

contro

D. Lipjes

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sesta direttiva IVA — Art. 28 ter, parte E, n. 3 — Servizi di intermediazione — Luogo in cui viene fornita la prestazione»

Massime della sentenza

*Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari — Determinazione del luogo di tassazione ex art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva — Ambito di applicazione — Operazione principale esente dall'imposta sul valore aggiunto — Irrilevanza — Determinazione del luogo dell'operazione principale — Applicazione delle disposizioni speciali di cui all'art. 28 ter, parti A e B*

*(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 28 ter, parti A, B ed E, n.3)*

L'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, nella versione risultante dalla direttiva 91/680, il quale prevede che, in deroga all'art. 9, n. 1, della medesima direttiva, il luogo delle prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto terzi, quando intervengono in determinate operazioni, è il luogo in cui queste operazioni sono effettuate, non dev'essere interpretato nel senso che esso riguardi unicamente i servizi d'intermediazione a beneficio di un soggetto passivo o di una persona giuridica esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, come si evince dalla sua formulazione letterale, questa disposizione disciplina in modo generale le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari, senza distinguere se i destinatari dei servizi siano o meno soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ed è irrilevante, per determinare il luogo di un'attività d'intermediazione, il fatto che l'operazione principale sia soggetta all'imposta sul valore aggiunto o che si tratti di un'operazione non imponibile.

Peraltro, qualora un'operazione d'intermediazione rientri nell'ambito del detto art. 28 ter, parte E, n. 3, per determinare il luogo in cui sono state effettuate le operazioni alla base dei servizi d'intermediazione deve farsi riferimento alle disposizioni speciali di cui all'art. 28 ter, parti A e B. Infatti, il luogo di un'acquisizione intracomunitaria di beni è stabilito da quest'ultima disposizione, la quale deroga alle disposizioni generali di cui all'art. 8 della sesta direttiva, che disciplinano la cessione di beni all'interno di uno Stato membro.

(v. punti 18, 21, 23, 25 e 26, dispositivo 1?2)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)  
27 maggio 2004(1)

«Sesta direttiva IVA – Art. 28 ter, parte E, n. 3 – Servizi di intermediazione – Luogo in cui viene fornita la prestazione»

Nel procedimento C-68/03,  
avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra  
**Staatssecretaris van Financiën**

e

**D. Lipjes,**

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 28 ter 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), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, 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),

LA CORTE (Prima Sezione),,

composta dal sig. P. Jann (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas e A. La Pergola, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. K. Lenaerts, giudici,  
avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer  
cancelliere: sig. R. Grass  
viste le osservazioni scritte presentate:

– per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;  
– per il governo portoghese, dai sigg. L.I. Fernandes e Ã. Seiça Neves, in qualità di agenti;  
– per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra D.W.V. Zijlstra, in qualità di agenti,  
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 gennaio 2004,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 Con ordinanza 14 febbraio 2003, pervenuta in cancelleria il 17 febbraio seguente, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 28 ter 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), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito della controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën e il sig. Lipjes relativamente all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di servizi d'intermediazione forniti dal sig. Lipjes in Francia.

### **Controversia nella causa principale, contesto normativo e questioni pregiudiziali**

3 Il sig. Lipjes, residente nei Paesi Bassi, si occupa professionalmente di acquisto e vendita di imbarcazioni da diporto d'occasione e di intermediazione nell'acquisto e nella vendita di yacht. Nel 1996 e nel 1997 egli è intervenuto, in due occasioni, nell'acquisto di yacht in Francia, di proprietà di un privato residente in tale paese, su incarico, in entrambi i casi, di un acquirente privato residente nei Paesi Bassi. Il sig. Lipjes non ha dichiarato l'IVA attinente a tali operazioni d'intermediazione né nei Paesi Bassi né in Francia.

4 A seguito di un controllo contabile gli uffici tributari olandesi hanno assoggettato a posteriori tali prestazioni di servizi all'IVA. Il Gerechtshof te 's-Gravenhage (Paesi Bassi), investito della controversia, ha deciso che, tenuto conto del luogo in cui gli yacht si trovavano al momento della vendita, i servizi d'intermediazione non erano stati effettuati nei Paesi Bassi e che il sig. Lipjes era dunque legittimato a non dichiarare l'IVA in tale Stato membro.

5 Il Gerechtshof si è dunque basato sull'art. 6 a, n. 3, lett. c), della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 28 giugno 1968 sull'imposta sulla cifra d'affari, *Staatsblad* 1968, n. 329), come modificata dalla legge del 24 dicembre 1992 (*Staatsblad* 1992, n. 713). Tale disposizione corrisponde all'art. 28 ter, parte E, n. 3, primo comma, della sesta direttiva che prevede, per quanto riguarda le operazioni intracomunitarie:

«In deroga all'articolo 9, paragrafo 1, il luogo delle prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto terzi, quando intervengono in operazioni diverse da quelle contemplate ai paragrafi 1 e 2 e dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), è il luogo in cui queste operazioni sono effettuate.

Tuttavia, allorché il destinatario è registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale sono effettuate tali operazioni, il luogo della prestazione resa dall'intermediario si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario il numero di identificazione con il quale il servizio gli è stato reso dall'intermediario».

6 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, cui detta disposizione deroga, definisce in linea di principio il luogo della prestazione di un servizio come il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

7 Il Gerechtshof, dal momento che gli yacht si trovavano in Francia e il luogo in cui erano state effettuate le operazioni d'intermediazione era nello stesso Stato membro, ha ritenuto che non si dovesse applicare la disposizione generale, bensì la disposizione derogatoria per le operazioni intracomunitarie, dalla quale emergerebbe che il Regno dei Paesi Bassi non ha il diritto di assoggettare tali operazioni all'IVA.

8 Lo Staatssecretaris van Financiën ha proposto contro tale sentenza un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Egli sostiene che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva nonché la disposizione nazionale corrispondente devono essere interpretati restrittivamente, nel senso che il termine «operazioni» comprende i servizi d'intermediazione unicamente qualora il contratto di base, ossia un contratto di cessione di un bene o un contratto di servizi, sia stato concluso da professionisti soggetti ad IVA, il che non si verificherebbe nella causa principale, la quale concerne soggetti privati.

**9** Considerando che la causa solleva questioni per la soluzione delle quali la giurisprudenza attuale della Corte non fornisce elementi sufficienti, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«**1** Se l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che tale disposizione riguarda unicamente servizi di intermediazione a beneficio di un soggetto passivo ai sensi della direttiva oppure di una persona giuridica che non sia soggetto passivo ai sensi dell'art. 28 bis della direttiva.

**2**) In caso di soluzione negativa, se l'art. 28 ter, parte E, n. 3, primo comma, della sesta direttiva debba essere invece interpretato nel senso che tale disposizione prescrive che, qualora venga compiuta una mediazione nell'acquisto e nella vendita di un bene materiale tra due privati, per luogo di intermediazione debba farsi riferimento al luogo in cui è avvenuta l'operazione, come se tale operazione consistesse in una cessione o in un servizio, ai sensi dell'art. 8 della sesta direttiva, effettuati da un soggetto passivo».

**Sulle questioni pregiudiziali**

*Sulla prima questione*

**10** Secondo il governo dei Paesi Bassi, sostenuto in parte dal governo portoghese, si deve interpretare l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva in modo restrittivo, escludendone i servizi d'intermediazione qualora il contratto di base sia stato concluso tra privati e non costituisca quindi un'operazione imponibile. Tale disposizione prevederebbe che il luogo della prestazione dell'intermediario sia collegato in linea di principio al luogo della prestazione principale, il che sarebbe sensato unicamente nel caso in cui la prestazione principale rientri nell'ambito di applicazione della sesta direttiva, ossia qualora sia stata effettuata da un soggetto passivo. Poiché ciò non si era verificato nella fattispecie, si sarebbe dovuto ricorrere all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, ossia si sarebbe dovuto fare riferimento alla sede dell'attività economica del sig. Lipjes, nei Paesi Bassi.

**11** Infatti, il titolo XVI bis della sesta direttiva, in cui si inserisce l'art. 28 ter, prevederebbe tutte le cessioni e gli acquisti intracomunitari nonché il trasferimento, operazioni effettuate da soggetti passivi o da persone giuridiche che non sono soggetti passivi. Così, l'art. 28 bis di tale direttiva farebbe sistematicamente riferimento alle prestazioni dei soggetti passivi o delle persone giuridiche che non sono soggetti passivi. Sul piano della coerenza l'art. 28 ter dovrebbe dunque essere interpretato nello stesso senso.

**12** Tale approccio sarebbe confermato dall'art. 28 ter, parte E, n. 3, secondo comma, che menziona i beneficiari registrati ai fini IVA mediante un numero di identificazione. Tale registrazione può parimenti essere effettuata unicamente per i soggetti passivi e per le persone giuridiche che non sono soggetti passivi.

**13** Peraltro, la disposizione in esame avrebbe lo scopo di evitare che l'impresa cliente eserciti il suo diritto a deduzione in uno Stato membro diverso da quello in cui essa è soggetta ad IVA. Per i privati destinatari dei servizi e che non hanno diritto a deduzione una tale regola non sarebbe necessaria. La soluzione proposta rispecchierebbe meglio la realtà economica e la razionalità sul piano fiscale.

**14** A parere della Commissione non si dovrebbe restringere l'ambito di applicazione dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva discostandosi dalla sua chiara formulazione, che prevede una deroga esplicita alle disposizioni generali per la categoria di operazioni d'intermediazione, senza fare distinzioni a seconda delle parti del contratto di base. Non vi sarebbe alcuna ragione di discostarsi da tale norma qualora il contratto di base abbia ad oggetto un'operazione non imponibile. Infatti, l'intero sistema degli scambi intracomunitari, come riportato al titolo XVI bis della sesta direttiva, non si limiterebbe agli scambi tra professionisti.

**15** Il termine «operazioni» sarebbe usato in diversi punti nella sesta direttiva per designare sia i servizi tra soggetti passivi sia quelli forniti a privati, come indicato all'art. 4, nn. 3 e 5. Un'interpretazione restrittiva dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, di tale direttiva condurrebbe a complesse distinzioni e sarebbe in contrasto con i principi di semplificazione nel

trattamento delle operazioni e di imposizione razionale e omogenea.

16 A tale proposito si deve constatare in via preliminare che, per quanto riguarda la relazione tra gli artt. 9, n. 1, e 28 ter, parte E, della sesta direttiva, quest'ultimo prevede, in caso di scambi intracomunitari, una deroga alla regola generale di cui all'art. 9, n. 1. Non esiste dunque alcuna preminenza di tale art. 9, n. 1, e occorre chiedersi, di volta in volta, se la fattispecie sia disciplinata dall'una o dall'altra disposizione (v., per la relazione tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punti 20 e 21).

17 Poiché si tratta, nel caso di specie, di uno scambio intracomunitario, in linea di principio l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva è dunque applicabile. Si deve allora esaminare se una tale applicabilità possa essere influenzata dal fatto che l'oggetto del servizio di intermediazione fosse un'operazione non imponibile.

18 In merito a tale punto si deve rilevare che emerge dalla formulazione dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, primo comma, della sesta direttiva che esso disciplina in modo generale le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari «che operano in nome e per conto terzi», senza distinguere se i destinatari dei servizi siano o meno soggetti all'IVA.

19 Parimenti non emerge da alcuna delle disposizioni del titolo XVI bis della sesta direttiva, nel quale è inserito l'art. 28 ter, che esse escluderebbero dall'ambito di applicazione qualsiasi prestazione effettuata a beneficio di un privato non soggetto all'IVA. Peraltro, come sostenuto dalla Commissione, l'espressione «scambi tra Stati membri», usata nell'intitolazione dello stesso prende in considerazione le cessioni sia a soggetti passivi sia a coloro che non sono soggetti passivi. Il fatto che diverse disposizioni di tale titolo, come l'art. 28 bis, menzionino il carattere imponibile di talune operazioni non ha alcuna incidenza sulla portata dell'art. 28 ter, il quale ha unicamente ad oggetto la determinazione del luogo delle operazioni stesse.

20 Per quanto riguarda l'argomento del governo dei Paesi Bassi relativo all'art. 28 ter, parte E, n. 3, secondo comma, che menzionerebbe i destinatari registrati ai fini dell'IVA mediante un numero d'identificazione in uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale l'operazione in esame è stata effettuata, è sufficiente constatare che tale comma, introdotto dall'avverbio «tuttavia», indica una categoria di eccezioni particolari che non può incidere sulla regola generale prevista al comma precedente.

21 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 36-40 delle sue conclusioni, per determinare il luogo di un'attività d'intermediazione è irrilevante che l'operazione principale sia soggetta all'IVA o che si tratti di un'operazione non imponibile.

22 Infine, per quanto riguarda l'argomento sollevato dal governo dei Paesi Bassi, secondo il quale l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva concerne soprattutto il diritto a deduzione dell'IVA, che non interessa tuttavia i privati, basti constatare che nella formulazione di detta disposizione non vi è nulla a sostegno di tale tesi, dato che essa fa riferimento unicamente alla determinazione del luogo del servizio d'intermediazione e non al diritto a deduzione dei privati destinatari.

23 Si deve dunque rispondere alla prima questione che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva non deve essere interpretato nel senso che esso riguarda unicamente i servizi d'intermediazione a beneficio di un soggetto passivo o di una persona giuridica non soggetta all'IVA.

#### *Sulla seconda questione*

24 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se, qualora un'operazione di intermediazione rientri nell'ambito dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva, per determinare il luogo in cui è stata effettuata l'operazione alla base dei servizi d'intermediazione debba farsi riferimento alle disposizioni dell'art. 8 della sesta direttiva ovvero a quelle speciali dell'art. 28 ter della stessa.

25 A tale proposito basta osservare che emerge dalla formulazione della sesta direttiva che il luogo di un'acquisizione intracomunitaria di beni è stabilito dall'art. 28 ter, parti A e B, di tale direttiva, che deroga alle disposizioni generali dell'art. 8 della stessa, le quali disciplinano la cessione di beni all'interno di uno Stato membro. Nelle circostanze della

causa principale non si deve procedere ad una diversa valutazione.

26 Si deve dunque rispondere alla seconda questione che, qualora un'operazione di intermediazione rientri nell'ambito dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva, per determinare il luogo in cui sono state effettuate le operazioni alla base dei servizi d'intermediazione deve farsi riferimento alle disposizioni dell'art. 28 ter, parti A e B, della stessa.

**Sulle spese**

27 Le spese sostenute dai governi dei Paesi Bassi e portoghese, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

**LA CORTE (Prima Sezione),**

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dallo Hoge Raad der Nederlanden con ordinanza 14 febbraio 2003, dichiara:

1) L'art. 28 ter, parte E, n. 3, 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, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, non deve essere interpretato nel senso che esso riguardi unicamente i servizi d'intermediazione a beneficio di un soggetto passivo o di una persona giuridica non soggetta ad imposta sul valore aggiunto.  
2) Qualora un'operazione d'intermediazione rientri nell'ambito dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva 77/388, come modificata, per determinare il luogo in cui sono state effettuate le operazioni alla base dei servizi d'intermediazione deve farsi riferimento alle disposizioni dell'art. 28 ter, parti A e B, della stessa.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 27 maggio 2004.

Il cancelliere

Il presidente della Prima Sezione

R. Grass

P. Jann

1 – Lingua processuale: l'olandese.