CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DAMASO RUIZ-JARABO COLOMER presentate il 13 gennaio 2004 [1]

1. Lo Hoge Raad (Corte di cassazione) dei Paesi Bassi sottopone alla Corte due questioni vertenti sull'interpretazione dell'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. La controversia per cui è stato adito il giudice olandese riguarda la determinazione del luogo in cui si realizza l'intermediazione di un professionista nella compravendita di due yacht, che si trovavano in Francia, per conto dei rispettivi acquirenti residenti nei Paesi Bassi.

3. Lo Hoge Raad chiede se la disposizione citata sia applicabile qualora, nell'ambito di un acquisto di beni all'interno della Comunità, un intermediario agisca a favore di un privato non soggetto ad imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). In caso di soluzione in senso affermativo, si domanda in quale luogo debba considerarsi effettuata l'operazione imponibile.

I — Contesto normativo comunitario

4. La sesta direttiva assoggetta ad imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi [3] effettuate a titolo oneroso all'interno di un paese da chiunque esercita in modo indipendente attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività delle professioni liberali (artt. 2, n. 1, e 4, nn. 1 e 2).

5. Nell'ambito delle cessioni di beni, l'operazione imponibile si considera effettuata nel luogo in cui avviene il trasferimento, a meno che i beni siano spediti o trasportati, nel qual

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, Sesta direttiva 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). L'art. 28 ter è stato introdotto 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).

3 — La «prestazione di servizi» è una categoria residuale che include ogni operazione che non costituisce cessione di un bene (art. 6 della sesta direttiva).

caso il punto di riferimento è costituito dal luogo in cui il bene si trova al momento iniziale del trasporto a destinazione dell'acquirente (art. 8, n. 1) [4].

6. Per quanto riguarda i servizi, il fatto generatore dell'obbligo fiscale si considera avvenuto nel 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 questi, nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale (art. 9, n. 1).

7. Tuttavia, per alcune prestazioni [5] fornite a soggetti stabiliti fuori del paese — comunitario o meno — del prestatore, la regola cambia e l'operazione imponibile viene localizzata in funzione del destinatario. In questi casi il luogo di riferimento 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 il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale [art. 9, n. 2, lett. e)]. Ciò vale anche per gli intermediari che intervengono in dette operazioni [art. 9, n. 2, lett. e), penultimo trattino] [6].

8. La direttiva 91/680 ha inserito nella sesta direttiva un nuovo titolo XVI bis, rubricato «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», che mira a facilitare, dopo l'abolizione dei controlli a scopi fiscali alle frontiere interne a partire dal 1° gennaio 1993, il passaggio ad un regime definitivo di tassazione del commercio interno nell'ambito del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [7].

9. Conformemente a tale regime provvisorio, sono soggetti all'IVA gli «acquisti intracomunitari di beni» effettuati a titolo oneroso all'interno di un paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un altro soggetto passivo che agisce in quanto tale [art. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma].

10. Tale fatto generatore è definito come l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile spedito o

4 — Hanno un regime particolare anche i beni che devono essere installati o montati, caso in cui si considera come luogo di cessione il luogo in cui avvengono dette operazioni [art. 8, n. 1, lett. a), in fine].

5 — Le cessioni e concessioni di diritti connessi con le proprietà industriali ed intellettuali; le prestazioni pubblicitarie; le prestazioni fornite nell'ambito di professioni liberali, quali ingegneri, avvocati, periti contabili nonché le elaborazioni di dati e la fornitura di informazioni; le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative; la messa a disposizione di personale e infine gli obblighi di non esercitare interamente o parzialmente un'attività professionale, o uno dei diritti succitati.

6 — L'art. 9 della sesta direttiva è stato trasposto nell'ordinamento giuridico dei Paesi Bassi dall'art. 6 della *Wet op de Omzetbelasting 1968* — legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «Wet OB 1968»).

7 — Questo intento è espresso nel terzo, ottavo e nono 'considerando' della direttiva 91/680.

trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza (art. 28 bis, n. 3, primo comma).

11. Le operazioni in questione, nonché le cessioni di beni, sono soggette ad imposta nel luogo di destinazione (art. 28 ter, parti A e B).

12. L'art. 28 ter, parte C, modifica il criterio in relazione ai servizi nell'ambito della circolazione intracomunitaria di beni che si considerano prodotti nel luogo di partenza. La stessa regola è sancita all'art. 28 ter, parte E, per quanto riguarda l'intermediazione nell'ambito di tale trasferimento. Quando la mediazione interviene in una prestazione accessoria al trasporto, l'intervento si considera effettuato nel luogo in cui viene svolta l'attività secondaria. Orbene, in entrambi i casi, se il destinatario della prestazione di servizi resa dall'intermediario è registrato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro e agisce con la relativa identificazione, l'operazione imponibile si considera effettuata in tale Stato (nn. 1 e 2).

13. Quindi, conformemente al n. 3 del predetto articolo,

«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» [8].

II — Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

14. Il sig. Lipjes, residente nei Paesi Bassi, si occupa professionalmente, con la denominazione «Dutch Yachting Services», di intermediazione nell'acquisto e nella vendita di imbarcazioni da diporto.

8 — L'art. 6a della Wet OB 1968, nella versione di cui alla legge 24 dicembre 1992 (*Staatsblad* 1992, pag. 713), ha trasposto nel diritto olandese l'art. 28 ter, parte E, della sesta direttiva.

15. Nel periodo intercorrente tra il 1° maggio 1996 e il 31 dicembre 1997 effettuava una mediazione nell'acquisto di due yacht [9] che si trovavano in Francia (Dunkerque ed Ajaccio) su incarico dei rispettivi privati acquirenti residenti nei Paesi Bassi. In entrambi i casi il venditore era un privato residente in Francia e il sig. Lipjes non dichiarava né versava, in alcuno degli Stati membri menzionati, l'IVA attinente alla provvigione addebitata ai suoi committenti.

16. L'ispettorato fiscale olandese (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) inviava al sig. Lipjes un accertamento suppletivo d'imposta relativo alla provvigione incassata in quanto, a suo parere, il convenuto aveva fornito i servizi nel suo territorio.

17. Dopo il rigetto del reclamo presentato in via amministrativa, il soggetto passivo impugnava l'accertamento dinanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage (Corte d'appello dell'Aia) sostenendo che l'intermediazione era stata effettuata in Francia, tesi che veniva accolta dal giudice adito, tenuto conto del luogo in cui si trovavano gli yacht il giorno della vendita.

18. Lo Staatssecretaris van Financiën (Sottosegretario di Stato alle Finanze) proponeva ricorso in cassazione facendo valere che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, primo comma, della sesta direttiva riguarda solo le operazioni di mediazione effettuate a favore delle attività svolte da un soggetto passivo, come definito all'art. 4 della direttiva. Ne consegue che per determinare il luogo in cui il sig. Lipjes ha svolto il suo lavoro occorrerebbe applicare la regola generale di cui all'art. 9, n. 1, e considerare che i servizi sono stati prestati nei Paesi Bassi.

19. Lo Hoge Raad osserva che la disposizione citata non opera una distinzione riguardo al tipo di operazione (tranne che per le eccezioni ivi menzionate) o alla persona nei cui confronti viene effettuata la mediazione. Ciò potrebbe significare che per qualsiasi servizio prestato da un intermediario (diverso da quelli menzionati espressamente in tale disposizione) si deve intendere che esso viene prestato nella località in cui ha avuto luogo l'operazione principale, senza tener conto della qualità nella quale agisce il destinatario del servizio dell'intermediario. Il giudice del rinvio aggiunge che, nondimeno, si possono nutrire dubbi riguardo a quest'interpretazione, tenuto conto della sistematica del capitolo XVI bis della sesta direttiva e anche del citato art. 28 ter, parte E, n. 3.

20. Lo Hoge Raad ritiene che la giurisprudenza comunitaria non fornisca elementi sufficienti per chiarire il dubbio, per cui ha deciso di sospendere il procedimento e

9 — Stando alle informazioni fornite dallo Hoge Raad, tali yacht non erano «mezzi di trasporto nuovi» secondo la definizione di cui all'art. 28 bis, n. 2, che sono soggetti ad imposta ai sensi dell'art. 28 bis, n. 1, lett. b).

sottoporre alla Corte, conformemente all'art. 234 CE, le seguenti questioni:

«1) Se l'art. 28 ter, E, n. 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che tale disposizione riguarda unicamente i servizi dell'intermediario nei quali il destinatario del servizio è un soggetto passivo ai sensi della direttiva oppure un ente che non sia soggetto passivo ai sensi dell'art. 28 bis della direttiva.

2) In caso di soluzione negativa, se l'art. 28 ter, E, n. 3, prima frase intera, 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 dell'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».

III — Procedimento dinanzi alla Corte

21. Hanno presentato osservazioni scritte, nei termini a tal fine prescritti dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte, la Commissione e i governi olandese e portoghese.

22. Poiché nessuno degli interessati ha chiesto di presentare osservazioni orali, la Corte ha deciso di rinunciare alla fase orale, conformemente all'art. 104, n. 4, del regolamento di procedura.

IV — Analisi delle questioni pregiudiziali

A — *Il luogo dell'operazione imponibile per quanto riguarda i servizi di intermediazione*

23. La prestazione dei servizi di intermediazione viene fornita, in linea generale, nel luogo in cui si trovano la sede dell'attività economica del prestatore o, se del caso, il centro di attività stabile da cui egli fornisce i servizi [10]. In mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile si fa riferimento, come ho già rilevato, al luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Questa regola è espressione del principio dell'«imposta a monte» e consente di collocare geograficamente il fatto generatore dell'obbligo fiscale, nonché di individuare il diritto nazionale applicabile [11].

10 — Dalla sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251), emerge che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro (punto 17). Nello stesso senso v. sentenze 17 luglio 1997, causa C-190/95, ARO Lease (Racc. pag. I-4383, punto 15), e 7 maggio 1998, causa C-390/96, Lease Plan (Racc. pag. I-2553, punto 24).

11 — L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1ª ed., Barcellona, 1997, pag. 132.

24. Il punto di riferimento si sposta dalla sede temporanea del prestatore del servizio a quella del destinatario nel caso in cui si tratti di un'intermediazione nell'ambito delle prestazioni di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), rese a favore di persone stabilite in un altro paese.

25. Un'altra eccezione alla regola generale riguarda l'intervento per conto terzi nell'ambito del trasporto comunitario di beni o delle relative prestazioni accessorie, casi in cui si ritiene che l'operazione imponibile venga effettuata nel luogo dell'attività principale, vale a dire nel luogo iniziale del trasporto o in quello in cui vengono svolti i lavori accessori, rispettivamente. Tuttavia, se la consulenza viene prestata ad un destinatario che agisce con un numero di identificazione ai fini dell'IVA attribuito da un altro Stato membro, il territorio di quest'ultimo diviene il punto di riferimento per individuare il luogo dell'operazione imponibile.

26. Infine, per determinare l'operazione imponibile in relazione ad altri tipi di intermediazione nell'ambito degli scambi di beni tra Stati membri si applica lo stesso criterio: quello del negozio in cui si interviene, tenuto conto dell'eccezione citata in precedenza per quanto riguarda la dichiarazione a fini fiscali del rappresentato in un altro Stato membro.

27. In sintesi, i servizi prestati da un intermediario sono soggetti ad imposta nello Stato membro in cui:

1) egli ha sede (è il principio generale dell'art. 9, n. 1) [12];

2) è stabilito il destinatario [art. 9, n. 2, lett. e), penultimo trattino];

3) viene svolta l'attività in cui si interviene (art. 28 ter, parte E, primo comma dei nn. 1, 2 e 3), o

4) il destinatario ha il numero di identificazione fiscale utilizzato nell'operazione (art. 28 ter, parte E, secondo comma dei nn. 1, 2 e 3).

12 — Sembra che la Commissione si confonda laddove afferma che l'art. 9, n. 1, non si applica alle operazioni di intermediazione. Al contrario, come ho appena osservato, questo costituisce il criterio principale. L'art. 9, n. 2, lett. e), penultimo trattino, si riferisce solo all'attività d'intermediazione svolta a favore di persone stabilite in altri paesi per quanto riguarda taluni servizi. Invece l'art. 28 ter, parte E, concerne l'attività di intermediari nell'ambito dell'acquisto e del trasporto intracomunitario di beni. Le altre attività di intermediazione rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 1.

28. Il contesto di fatto all'origine della controversia principale, consistente nell'intervento per conto di due privati residenti nei Paesi Bassi ai fini dell'acquisto dei rispettivi yacht che si trovavano in Francia, può rientrare solo nella prima o nella terza ipotesi.

30. Ritengo che sia corretta la prima soluzione.

31. Tale conclusione è corroborata dall'interpretazione teleologica degli articoli introdotti dalla direttiva 91/680.

B — *L'ambito di applicazione ratione personae dell'art. 28 ter della sesta direttiva*

32. La norma controversa nella presente causa è intesa ad affrontare la sfida dell'abolizione dei controlli a scopi fiscali alle frontiere interne a partire dal 1° gennaio 1993, ma, poiché il 31 dicembre 1992 non sussistevano le condizioni necessarie per applicare il principio dell'imposta a monte [13], ha stabilito un periodo transitorio in cui si è mantenuto in vigore il regime dell'imposizione nel paese di destinazione [14]. Per facilitare l'abolizione delle barriere doganali la norma ha eliminato ogni tipo di formalità doganale e, mediante la definizione di una nuova operazione imponibile (l'«acquisto

29. Per effettuare una scelta corretta tra le due alternative occorre specificare l'ambito di applicazione dell'art. 28 ter; a tale proposito si configurano tre soluzioni possibili, che coincidono con le posizioni adottate da ognuno degli intervenienti nel presente procedimento pregiudiziale. Secondo la prima soluzione, la disposizione citata include qualsiasi mediazione, di tipo diverso da quelle ivi menzionate, a prescindere dalla qualità in cui agisce il beneficiario e da quella dell'alienante nell'operazione principale; la Commissione sostiene questa tesi. Il governo olandese ritiene che ai fini dell'applicazione del predetto articolo occorra che la mediazione venga effettuata per conto di un soggetto passivo o di un ente che non sia soggetto passivo. Il governo portoghese, infine, assume una posizione intermedia, secondo cui la norma in questione riguarda i servizi forniti ad un privato, purché il trasferimento di beni all'interno della Comunità venga effettuata da un soggetto passivo.

13 — Tale principio è imprescindibile affinché la soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione sia neutra e non pregiudichi l'attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale. Ciò è quanto emerge dal settimo 'considerando' della direttiva 91/680 [«(...) la tassazione degli scambi fra Stati membri si basi sul principio dell'imposizione nello Stato membro d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati senza che sia compromesso, per il traffico comunitario fra soggetti passivi, il principio dell'attribuzione del gettito fiscale, corrispondente all'applicazione dell'imposta a livello di consumo finale, allo Stato membro in cui ha luogo questo consumo finale»], in combinato disposto con l'art. 4 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 1301), che indica come obiettivo «(...) [la] soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri, garantendo la neutralità di tali imposte rispetto all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi».

14 — Il nono, decimo e undicesimo 'considerando' della direttiva 91/680 giustificano questa fase transitoria ed il vantaggio di tassare, fintantoché applicabile, talune operazioni negli Stati membri di destinazione.

intracomunitario di beni»), ha collocato tutti gli obblighi fiscali in una posizione analoga alle operazioni interne.

33. In altre parole, la validità della suddetta operazione imponibile nel periodo transitorio presupponeva una deroga, per quanto riguarda lo scambio di beni tra gli Stati membri, al principio dell'imposizione nel luogo di partenza [15]. Per capire la portata di questa esenzione provvisoria occorre tener conto del fatto che l'IVA è volta a tassare i consumi, quali manifestazione indiretta della capacità economica delle persone, scopo che si consegue assoggettando ad imposta le operazioni effettuate dagli imprenditori o dai professionisti che, mediante la tecnica della ripercussione, trasferiscono l'onere al consumatore finale. In tal modo si ottiene un'imposta «neutrale» per i soggetti passivi: essa grava solo sull'ultimo anello della catena, ossia chi riceve il prodotto o beneficia della prestazione. Pertanto la sesta direttiva definisce il fatto da cui trae origine l'obbligo fiscale, indipendentemente dal carattere della persona cui sono ceduti i beni o prestati i servizi.

34. Orbene, affinché nell'ambito di un acquisto intracomunitario di beni l'imposta divenga esigibile, occorre che l'acquirente sia un soggetto passivo, oppure un ente, anche se non soggetto passivo [art. 28 bis, n. 1, lett. a)]. Questa norma si giustifica in quanto, essendo il pagamento effettuato nel paese di destinazione, la neutralità è garantita solo se la persona su cui grava l'imposta può ripercuoterla o dedurla, in quanto si tratta di un soggetto passivo che utilizza i beni nell'ambito di attività effettivamente soggette ad imposta, e non di un consumatore finale. Per tale motivo l'art. 28 ter, parti A e B, della sesta direttiva presuppone che l'operazione imponibile venga effettuata nello Stato membro di destinazione del trasporto o della spedizione dei beni destinati all'acquirente o nello Stato membro in cui il soggetto passivo ha ricevuto il numero di identificazione fiscale con cui agisce, dove può dedurre l'onere assolto [16].

35. Un altro elemento chiave su cui si fonda il regime transitorio istituito dalla direttiva 91/680 risiede nel rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri. Ciascuno Stato membro della Comunità definisce in maniera del tutto indipendente le operazioni imponibili, ma i rispettivi poteri impositivi devono essere coordinati di modo che, nell'ambito di un'operazione intracomunitaria, dove finisce un potere ne subentri un altro. Da quanto precede discende che, qualora un acquisto di beni venga tassato nel paese in cui detti beni sono messi a disposizione dell'acquirente, la

15 — V. L.M. Pérez Herrero, op. cit., pag. 48.

16 — L'art. 17, n. 2, lett. d), della sesta direttiva, come modificato dalla direttiva 91/680, dispone che, nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta a sensi dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a).

relativa cessione effettuata nello Stato membro di origine è esente da imposta [art. 28 quater, parte A, lett. a)], al fine di evitare la doppia imposizione [17].

36. Tuttavia i motivi finora esposti, che fanno chiarezza sulla formulazione dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, non valgono per le operazioni accessorie all'acquisto intracomunitario di beni e al conseguente scambio tra uno Stato membro e l'altro né, in particolare, per l'attività di intermediazione. In questi casi non esiste una successione di operazioni, tutte, in linea di principio, soggette ad IVA, effettuate in vari paesi comunitari da coordinare al fine di garantire la neutralità dell'imposta e salvaguardare la sovranità fiscale di ciascuno Stato, bensì viene fornita una prestazione, di carattere professionale, che inizia e si esaurisce di per se stessa. Alla luce di questa circostanza, l'intervento per conto terzi nell'acquisto e nella circolazione di beni all'interno dell'Unione si considera realizzato, ai fini dell'IVA, nel luogo in cui viene svolta l'operazione principale: se l'intermediazione riguarda il trasporto, nel luogo di partenza (art. 28 ter, parte E, n. 1); se riguarda un'attività accessoria, nel luogo in cui si esegue materialmente la prestazione (n. 2); se riguarda un altro tipo di operazione, nel luogo in cui essa viene effettuata (n. 3).

37. È parimenti irrilevante che l'operazione principale sia soggetta a tassazione ovvero si tratti di un trasferimento tra privati. L'intermediazione ha sostanza propria ed è tassata a margine dell'attività per cui viene svolta, alla quale viene collegata, in taluni casi, solo al fine di stabilire il luogo dell'operazione imponibile. Quindi il sostantivo «operazioni» utilizzato nella disposizione non si riferisce solo a quelle soggette ad IVA, ma anche a qualsiasi operazione in cui un soggetto passivo intervenga per conto di un'altra persona, diversa da quelle di cui ai nn. 1 e 2 della stessa disposizione e di cui all'art. 9, n. 2, lett. e). Nelle sue osservazioni scritte, la Commissione spiega che un'analisi linguistica sarebbe inutile, dato che la sesta direttiva utilizza indistintamente il suddetto termine per designare sia le operazioni rientranti nel suo ambito di applicazione che quelle esenti da imposta.

38. L'art. 21 della sesta direttiva, come modificato dalla direttiva 91/680, dimostra che il legislatore comunitario non esige, nell'ambito di operazioni di intermediazione, che il destinatario sia un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo. Detta disposizione, laddove indica i debitori dell'imposta, distingue gli acquisti effettuati all'interno della Comunità con trasporto da un paese all'altro, di cui all'art. 28 bis, dai servizi forniti in relazione a dette operazioni, di cui

17 — Se l'operazione fosse tassata anche nello Stato membro di partenza, il compratore verserebbe due volte la stessa imposta: una con la ripercussione da parte del venditore e l'altra con l'acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione.

all'art. 28 ter, parti C, D ed E. Per quanto riguarda le prime, l'articolo in questione qualifica come debitore la «persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile» [art. 1, lett. d)] e di conseguenza l'acquirente che è un soggetto passivo o un ente. Per quanto attiene ai secondi, invece, si considera tenuto al versamento il «destinatario» dei servizi, senza ulteriori specificazioni, includendo anche le prestazioni di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), che, come è pacifico, comprendono le prestazioni fornite ai privati.

39. Alla luce delle considerazioni che precedono, si può sostenere che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva si riferisce ai servizi forniti da intermediari, a prescindere dalla persona cui sono destinati. Parafrasando il governo della Repubblica portoghese (punto 16 delle sue osservazioni scritte), si può affermare che la condizione del soggetto per conto del quale agisce il terzo è irrilevante ai fini dell'applicazione della disposizione di cui trattasi e si può aggiungere, per i motivi esposti, che è altresì irrilevante la qualità del venditore nell'ambito del negozio principale.

40. Gli argomenti dedotti dal governo olandese non smentiscono tali affermazioni. In primo luogo, sebbene si presupponga, nel caso in cui la mediazione venga svolta a favore di un soggetto che agisce con un'identificazione fiscale, ai fini dell'IVA, assegnata da uno Stato membro diverso da quello in cui ha luogo il negozio principale, che l'operazione imponibile sia effettuata nel territorio del primo, ciò non significa che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva consideri come destinatari unicamente i soggetti passivi di detta imposta, bensì che, in tali circostanze, la prestazione si intende fornita nel luogo indicato. Quando il beneficiario è un privato consumatore finale e, di conseguenza, non agisce nell'ambito di un regime fiscale relativo a tale imposta, si esula dalla seconda ipotesi prevista dalla disposizione e la prestazione si considera effettuata nel luogo dove viene svolta l'operazione in cui interviene l'intermediario.

41. L'ultimo argomento dedotto dal governo dei Paesi Bassi a sostegno della sua tesi si fonda sul fatto che la disposizione che lo Hoge Raad chiede di interpretare, alla luce del suo secondo comma, mira ad evitare che il destinatario dei servizi si veda obbligato ad esercitare il diritto di dedurre l'IVA in un paese diverso da quello in cui l'operazione è effettivamente soggetta ad imposta, considerando che l'intervento avvenga nello Stato membro che ha attribuito a detto destinatario l'identificazione fiscale con cui egli agisce. Il governo olandese ritiene che la norma escluderebbe i privati che non possono dedurre l'imposta assolta. Tuttavia siffatta valutazione non tiene conto del fatto che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, secondo comma,

della sesta direttiva contiene una disposizione particolare per taluni beneficiari della prestazione soggetti passivi dell'imposta, circostanza che non esclude l'applicazione della prima parte della disposizione al rappresentato che costituisce il «consumatore finale» dell'intermediazione.

C — *Il luogo dell'operazione imponibile nei servizi di intermediazione di cui all'art. 28 ter, E, n. 3*

42. Pertanto l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva si applica all'intermediazione a favore di un privato. Detto articolo stabilisce che l'intervento si considera effettuato nello stesso luogo dell'operazione principale. Tenuto conto dell'economia della norma, il n. 3 può riferirsi solo alla mediazione nell'ambito di acquisti intracomunitari e delle cessioni di beni di cui all'art. 28 bis, nn. 1, 3 e 5, il cui luogo di imposizione è definito all'art. 28 ter, parti A e B.

43. Conformemente alle disposizioni citate, l'operazione imponibile è effettuata nel luogo in cui si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente [18].

44. La norma speciale dell'art. 28 ter, parte E, della sesta direttiva rinvia ai criteri di cui alle parti A e B di detto articolo e non alla regola generale che, per quanto riguarda le cessioni di beni, è contenuta all'art. 8, come lascia intendere il testo della seconda questione sottoposta dallo Hoge Raad [19].

45. In tal modo è possibile ovviare alle disfunzioni evidenziate dagli intervenienti nel presente procedimento pregiudiziale, nonché garantire la tassazione razionale ed omogenea cui essi alludono; dall'altro lato, si consegue lo scopo di stabilire un'adeguata ripartizione degli ambiti di applicazione delle legislazioni nazionali in materia di IVA ed evitare conflitti di competenza, ivi inclusa la doppia imposizione, il che, secondo la giurisprudenza comunitaria [20], costituisce l'essenza delle norme della sesta direttiva che stabiliscono il luogo dell'operazione imponibile.

18 — Nel caso degli acquisti occorre tener conto del fatto che il compratore agisce con un'identificazione fiscale attribuita da uno Stato membro diverso da quello di ricevimento.

19 — A mio avviso, nel caso del procedimento principale, l'operazione imponibile della prestazione di servizi di intermediazione avrebbe avuto luogo nei Paesi Bassi se gli yacht fossero stati messi a disposizione degli acquirenti in detto Stato membro, il che non emerge dall'ordinanza di rinvio.

20 — V. sentenze 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciale IVA (Racc. pag. 231, punti 14 e 15); 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); 25 gennaio 2001, causa C-429/97, Commissione/Francia (Racc. pag. 651, punto 41); 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI (Racc. pag. I-2361, punto 15), e 5 giugno 2003, causa C-438/01, Design Concept (Racc. pag. I-5617, punto 22).

V — Conclusione

46. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni sottoposte dallo Hoge Raad nel modo seguente:

1) L'art. 28 ter, parte E, n. 3, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva 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, si applica anche nel caso in cui i servizi di intermediazione ivi menzionati siano forniti ad un privato, a prescindere dalla qualità in cui agisce il soggetto che effettua il trasferimento nell'ambito del negozio giuridico principale.

2) In tal caso, il luogo dell'intermediazione dev'essere determinato conformemente ai criteri di cui all'art. 28 ter, parti A e B, della sesta direttiva.