

Parti

Nel procedimento C-438/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, in applicazione dell'art. 234 CE, dalla Cour de cassation (Lussemburgo) nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Design Concept SA

e

Flanders Expo SA,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet, presidente di sezione, C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, A. La Pergola e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Design Concept SA, dall'avv. M. Di Stefano;

- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e P. Boussaroque, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e C. Giolito, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Design Concept SA, rappresentata dall'avv. M. Di Stefano, del governo ellenico, rappresentato dal sig. V. Kyriazopoulos e dalla sig.ra S. Chala, in qualità di agenti, e della Commissione, rappresentata dal sig. C. Giolito, all'udienza del 14 novembre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 dicembre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 8 novembre 2001, pervenuta alla Corte il 13 novembre successivo, la Cour de cassation ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia

di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base disponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Flanders Expo SA (in prosieguo: la «Flanders Expo»), società di diritto belga con sede in Gand (Belgio), e la Design Concept SA (in prosieguo: la «Design Concept»), società di diritto lussemburghese con sede in Hesperange (Lussemburgo), a proposito del rifiuto di quest'ultima di versare l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa a prestazioni di servizi che le erano state fornite.

Normativa comunitaria

3 Il settimo considerando della sesta direttiva è del seguente tenore:

«considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi; che anche se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci».

4 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva recita:

«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».

5 L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva prevede:

«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:

(...)

- prestazioni pubblicitarie ;

(...)».

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

6 Nel contesto di una fiera commerciale nota col nome di «Horeca», organizzata a Gand per i professionisti del settore alberghiero, della ristorazione e dei bar, la Design Concept, agendo per conto del Ministero dell'Economia lussemburghese, ha incaricato la Flanders Expo di varie prestazioni fra cui la costruzione di due padiglioni, la loro pulizia durante l'esposizione e la messa a disposizione di personale per il trasporto di materiale.

7 La Flanders Expo ha fatturato alla Design Concept il prezzo delle sue prestazioni includendovi l'importo dell'IVA. Quest'ultima società ha tuttavia escluso dal suo pagamento l'importo dell'IVA in quanto, poiché i servizi forniti erano prestazioni pubblicitarie e il destinatario di queste ultime, la Design Concept, non era situata nello stesso Stato membro del prestatore, la Flanders Expo, il luogo della prestazione di servizi è quello in cui si trova stabilito il destinatario, vale a dire il Lussemburgo, conformemente alla regola di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. La

Design Concept ha quindi considerato che essa non era tenuta a pagare l'IVA reclamata nei suoi confronti dalla Flanders Expo in Belgio.

8 La Flanders Expo ha proposto un ricorso dinanzi al Tribunal de paix (Lussemburgo), che ha accolto la sua domanda di pagamento dell'IVA. In appello, il Tribunal d'arrondissement (Lussemburgo) ha confermato la decisione di primo grado, considerando, contrariamente all'interpretazione sostenuta dalla Design Concept, che i servizi forniti dalla Flanders Expo non sono prestazioni pubblicitarie e che la regola generale relativa al luogo di imposizione prevista all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva è applicabile. Secondo tale regola, il luogo della prestazione di servizi è quello a partire dal quale la prestazione è effettuata, nella fattispecie il Belgio.

9 La Cour de cassation, adita su ricorso in cassazione della Design Concept, considera che i giudici di merito hanno probabilmente rifiutato a torto di qualificare i servizi forniti dalla Flanders Expo come prestazioni pubblicitarie. Tuttavia, essa si chiede se la loro decisione non sia giustificata da un altro motivo, fondato sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, letto alla luce del settimo considerando di quest'ultima.

10 Dopo aver ricordato i termini di tale settimo considerando, il detto giudice precisa che, se l'incorporamento nel prezzo dei beni del costo delle prestazioni pubblicitarie è una condizione indispensabile del trasferimento dell'imposizione nel paese del destinatario, la decisione dei giudici di merito sarebbe in tal caso giustificata, dato che, nella fattispecie, il costo delle dette prestazioni è preso a carico, in ultima analisi, non da un operatore economico, ma dallo Stato lussemburghese che, in quanto utente pubblicitario, ha ordinato tali prestazioni al destinatario intermedio.

11 Nutrendo dubbi sulla soluzione da dare al problema di diritto comunitario sollevato dal ricorso in cassazione dinanzi ad essa proposto, la Cour de cassation ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se 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 relativi alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, per quanto riguarda le "prestazioni pubblicitarie", si applichi a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo che a sua volta le fatturerà all'utente pubblicitario, nel caso in cui quest'ultimo non produca la merce il cui prezzo comprenderà il costo della prestazione».

Osservazioni preliminari

12 Nella sua sentenza di rinvio, la Cour de cassation rileva che, «a priori», i giudici di merito non hanno correttamente interpretato la nozione di «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva. La questione posta da tale giudice è quindi fondata sulla premessa secondo cui i servizi forniti dalla Flanders Expo costituiscono «prestazioni pubblicitarie» ai sensi della detta disposizione.

13 Tuttavia, per non formando oggetto di una questione pregiudiziale, la natura delle prestazioni fornite dalla Flanders Expo ha dato luogo ad ampie osservazioni da parte della Design Concept, del governo francese e della Commissione.

14 A questo proposito si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della collaborazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita dall'art. 234 CE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (v., in particolare, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, *PreussenElektra*, Racc. pag. I-2099, punto 38).

15 Così, nella presente causa, occorre risolvere l'unica questione formulata partendo dalla premessa sulla quale si fonda il giudice a quo, e cioè che i servizi controversi nella causa principale costituiscono prestazioni pubblicitarie. Tuttavia, nei limiti in cui tale premessa è fondata su una constatazione che il detto giudice qualifica esso stesso come «a priori», è importante sottolineare che la nozione di «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva è una nozione di diritto comunitario cui va data un'interpretazione uniforme (v., in particolare, sentenza 17 novembre 1993, causa C-69/92, *Commissione/Lussemburgo*, Racc. pag. I-5907, punto 15) e che spetterà, se del caso, al giudice a quo verificare la qualificazione dei servizi interessati alla luce della giurisprudenza della Corte.

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione il giudice a quo chiede sostanzialmente, da una parte, se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che si applica a prestazioni pubblicitarie fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta all'utente pubblicitario e, d'altra parte, se questa stessa disposizione sia applicabile qualora l'utente pubblicitario non produca un bene o un servizio il prezzo del quale possa comprendere il costo delle dette prestazioni.

Sulla prima parte della questione

17 Occorre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che si applica non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un utente pubblicitario soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta all'utente stesso (sentenza 15 marzo 2001, causa C-108/00, *SPI*, Racc. pag. I-2361, punto 22).

18 Ne consegue che il carattere indiretto delle prestazioni, risultante dal fatto che esse sono state fornite o fatturate da un primo prestatore ad un'impresa, a sua volta incaricata di effettuare servizi pubblicitari, prima di essere fatturate da quest'ultima all'utente pubblicitario, non osta all'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.

Sulla seconda parte della questione

19 Secondo la *Design Concept* e la Commissione, il fatto che l'utente pubblicitario, e cioè il Ministero dell'Economia lussemburghese nella causa principale, non produca un bene o non fornisca un servizio il prezzo del quale possa comprendere il costo delle prestazioni non è pertinente ai fini della soluzione della controversia.

20 Esse considerano che il rapporto tra il primo prestatore e il destinatario intermedio delle prestazioni dev'essere esaminato indipendentemente dal rapporto tra quest'ultimo e l'utente pubblicitario. Non sarebbe quindi necessario esaminare la qualità del destinatario finale, nella fattispecie l'utente pubblicitario, e, in particolare, verificare se esso sia a sua volta soggetto passivo e, pertanto, possa ripercuotere il costo delle prestazioni ricevute nel prezzo dei beni da esso ceduti o dei servizi da esso forniti.

21 Il governo francese considera invece che, se il destinatario finale delle prestazioni non include l'importo versato come corrispettivo di queste ultime nel prezzo di alcun bene o servizio da lui venduto, la regola di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva non può applicarsi.

22 A questo proposito occorre ricordare che, come risulta dal settimo considerando della sesta direttiva, l'art. 9 di quest'ultima prevede le regole di determinazione del luogo delle operazioni imponibili al fine di evitare i conflitti di competenza.

23 D'altro canto, secondo il principio fondamentale inerente al sistema dell'IVA, tale imposta si applica a qualsiasi operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi, detraita l'imposta gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 16).

24 Occorre pertanto applicare le regole di determinazione del luogo dell'operazione imponibile previste all'art. 9 della sesta direttiva ad ogni operazione di prestazione di servizi.

25 Così, in un caso come quello della causa principale, occorre applicare la regola prevista all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva alle prestazioni fornite dal primo prestatore al destinatario intermedio.

26 Orbene, in forza dei nn. 1 e 2 del detto art. 9, la determinazione del luogo di una prestazione di servizi dipende unicamente da quello in cui il prestatore e il destinatario della prestazione controversa sono stabiliti. Tale articolo non implica assolutamente che sia tenuto conto delle operazioni posteriori a tale prima prestazione di servizi.

27 Come rileva l'avvocato generale ai punti 22-33 delle sue conclusioni, il settimo considerando della sesta direttiva non porta ad un'interpretazione diversa da quella risultante dai punti 24-26 della presente sentenza.

28 Ne consegue che, in un caso di prestazioni di servizi indiretti, come quello controverso nella causa principale, che comportano un primo prestatore di servizi, un destinatario intermedio e un utente pubblicitario che riceve prestazioni di servizi dal destinatario intermedio, occorre esaminare separatamente l'operazione di prestazioni di servizi fornita dal primo prestatore al destinatario intermedio, al fine di determinare il luogo d'imposizione di tale operazione. La regola prevista all'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva si applica, in linea di principio, se il destinatario intermedio, in quanto destinatario delle prestazioni pubblicitarie, è un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui si trova il primo prestatore. Non è necessario verificare se l'utente pubblicitario, che è il destinatario finale delle prestazioni, sia anch'esso un soggetto passivo che faccia entrare il costo delle dette prestazioni nel prezzo di beni ceduti o di servizi da esso forniti.

29 Occorre pertanto risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso si applica a prestazioni pubblicitarie fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un destinatario intermedio che le fattura a sua volta all'utente pubblicitario. La circostanza che quest'ultimo non produca un bene o un servizio nel prezzo del quale possa essere compreso il costo delle dette prestazioni non è pertinente al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi fornite al destinatario

intermedio.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

30 Le spese sostenute dai governi ellenico e francese, 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.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla Cour de cassation con sentenza 8 novembre 2001, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che si applica a prestazioni pubblicitarie fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un destinatario intermedio che le fattura a sua volta all'utente pubblicitario. La circostanza che quest'ultimo non produca un bene o un servizio nel prezzo del quale possa essere compreso il costo delle dette prestazioni non è pertinente al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi fornite al destinatario intermedio.