CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE YVES BOT presentate il 13 gennaio 2011 [1]

1. Il presente rinvio pregiudiziale verte sulla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2], e, più in particolare, sulla determinazione del luogo di una prestazione di servizi avente ad oggetto la fornitura temporanea di stand fieristici.

2. In sostanza, il giudice del rinvio chiede alla Corte di precisare se una prestazione di servizi che consiste nella messa a disposizione temporanea di stand espositivi o fieristici sia una prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112 imponibile nel luogo in cui il destinatario è stabilito, o se questo genere di prestazione rientri nell'art. 52, lett. a), di tale direttiva, applicabile alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, nonché alle prestazioni di servizi accessorie a tali attività, e, pertanto, sia imponibile nel luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita.

3. Nelle presenti conclusioni indicherò i motivi per cui ritengo che l'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi, che consiste nella messa a disposizione temporanea degli espositori di stand fieristici è una prestazione accessoria alle attività fieristiche e di esposizione e, pertanto, rientra in questa disposizione.

I — Contesto normativo

A — *Il diritto dell'Unione*

4. La direttiva 2006/112 riformula la sesta direttiva 77/388/CEE [3], in quanto quest'ultima è stata modificata più volte in maniera sostanziale.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 347, pag. 1.

3 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

5. L'art. 1, n. 2, primo comma, della direttiva 2006/112 indica che il principio del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi.

6. Il principio fondamentale che governa il sistema comune dell'IVA è dunque la tassazione nel luogo del consumo effettivo [4], che consente in tal modo di garantire che i proventi di tale imposta spettino allo Stato membro in cui ha avuto luogo il consumo finale di un bene o di un servizio.

7. Pertanto, la determinazione del luogo di consumo ha un ruolo preponderante, in quanto da essa dipende l'attribuzione dell'IVA allo Stato membro di consumo.

8. Al fine di rendere possibile l'applicazione di questo principio e di evitare i conflitti di competenza tra gli Stati membri [5] nonché la doppia imposizione o la non imposizione, riguardo alle prestazioni di servizi, il legislatore dell'Unione ha introdotto una regola generale e disposizioni speciali applicabili secondo la natura del servizio fornito.

9. L'art. 43 della direttiva 2006/112 prevede quindi che il luogo di una prestazione di servizi sia il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

10. Riguardo alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività, l'art. 52, lett. a), di tale direttiva indica che il luogo di tali prestazioni è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita.

11. Da ultimo, l'art. 56, n. 1, lett. b), della suddetta direttiva prevede che il luogo delle prestazioni pubblicitarie, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità europea o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori dello Stato membro del prestatore, sia quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di un centro di attività stabile per il quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

4 — V. terzo «considerando» della direttiva del Consiglio 12 febbraio 2008, 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 44, pag. 11). V., altresì, il punto 3.1.1 della comunicazione 20 ottobre 2003 della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo — Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA [COM(2003) 614 def.].

5 — V. diciassettesimo «considerando» della direttiva 2006/112.

B — *Il diritto nazionale*

12. L'art. 27, n. 2, punto 3, lett. a), della legge 11 marzo 2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) [6] prevede che il luogo delle prestazioni di servizi nel settore culturale, artistico, sportivo, scientifico, d'insegnamento, ricreativo o affini, quali fiere ed esposizioni, nonché di prestazioni accessorie ai medesimi, è quello dove tali prestazioni sono materialmente eseguite.

13. L'art. 27, n. 3, di questa legge indica che, ove le prestazioni di cui all'art. 27, n. 4, di quest'ultima siano rese a persone fisiche, persone giuridiche nonché enti organizzati non aventi personalità giuridica, che dispongono della sede o della residenza nel territorio di uno Stato terzo, o a soggetti passivi aventi la sede o la residenza nel territorio della Comunità, ma in uno Stato diverso da quello del prestatore di servizi, luogo della prestazione di tali servizi è quello in cui il destinatario di servizi ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

14. Tale disposizione, conformemente all'art. 27, n. 4, punto 2, della suddetta legge, si applica in particolare alle prestazioni pubblicitarie.

II — I fatti e la causa principale

15. La Inter-Mark Group sp. zoo, sp. komandytowa w Poznaniu (in prosieguo: la «Inter-Mark») è registrata in Polonia come soggetto passivo IVA. L'attività commerciale che essa intende esercitare consiste nella messa a disposizione temporanea di stand fieristici ed espositivi a espositori, principalmente stranieri, che presentano i loro prodotti e i loro servizi in occasione di tali manifestazioni. Tali fiere ed esposizioni saranno situate sia in Polonia, sia nel territorio di altri Stati membri e di Stati terzi.

16. Nella sua domanda il giudice del rinvio precisa che tale messa a disposizione di stand è in genere preceduta dalla progettazione e dalla visualizzazione dello stand, indicando altresì che la Inter-Mark, nell'ambito della sua attività, può occuparsi del trasporto degli elementi dello stand e del montaggio di quest'ultimo nel luogo ove è organizzata la fiera o l'esposizione.

6 — Dz. U n. 54, posizione 535.

17. Per conoscere l'importo dell'IVA a cui dovrebbe essere soggetta la sua attività, con lettera dell'11 febbraio 2009, la Inter-Mark chiedeva al Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direttore dell'amministrazione finanziaria di Poznań) un'interpretazione delle disposizioni della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto.

18. Con lettera del 4 maggio 2009, quest'ultimo indicava che, nell'ambito di attività del tipo di quelle svolte dalla Inter-Mark, conformemente all'art. 27, n. 2, punto 3, lett. a), della suddetta legge, il luogo delle prestazioni di servizi è quello in cui queste prestazioni sono materialmente eseguite. Infatti, egli ha ritenuto che, contrariamente a quanto sosteneva la Inter-Mark, queste attività non costituissero una forma di comunicazione persuasiva e non potessero dunque essere considerate come prestazioni pubblicitarie.

19. La Inter-Mark chiedeva al Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu di modificare la sua decisione. Quest'ultimo, con lettera del 12 giugno 2009, confermava la sua posizione.

20. Ritenendo che i servizi da essa proposti debbano essere considerati come prestazioni pubblicitarie, la Inter-Mark presentava ricorso avverso la decisione 4 maggio 2009 dinanzi al giudice del rinvio.

III — Le questioni pregiudiziali

21. Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunale amministrativo del Voivodato di Poznan, Polonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali in quanto nutre dubbi in merito all'interpretazione di alcune disposizioni del diritto dell'Unione:

«1) Se la normativa derivante dall'art. 52, lett. a), della direttiva (…) 2006/112/CE debba essere interpretata nel senso che le prestazioni di servizi consistenti nella messa a disposizione temporanea di stand espositivi e fieristici per clienti che presentano la propria offerta presso fiere ed esposizioni devono essere annoverate tra le prestazioni di servizi, menzionate in tali disposizioni, accessorie alle prestazioni relative a fiere ed esposizioni, cioè analoghe ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative, prestazioni assoggettate ad imposizione nel luogo in cui sono materialmente eseguite, ovvero

2) se occorra prendere le mosse dal principio che esse sono prestazioni pubblicitarie, assoggettate ad imposizione nel luogo in cui il destinatario della prestazione ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza

abituale, conformemente all'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112/CE,

— qualora si parta dal presupposto che le suddette prestazioni di servizi riguardano la messa a disposizione temporanea di stand per i clienti che presentano la propria offerta presso fiere ed esposizioni, preceduta, di norma, dalla progettazione e visualizzazione dello stand nonché dall'eventuale trasporto degli elementi dello stand e dal suo montaggio nel luogo ove sono organizzate le fiere o le esposizioni, e che i clienti del prestatore che presentano i propri prodotti o servizi corrispondono separatamente all'organizzatore di un determinato evento un canone per la sola possibilità di partecipare a tali fiere o esposizioni, comprendente le spese per l'approvvigionamento, per le infrastrutture fieristiche, per i servizi di comunicazione con i mass media etc.

Il singolo espositore è personalmente responsabile dell'allestimento e della costruzione del proprio stand ed in tale contesto ricorre alle prestazioni in oggetto per le quali si richiede l'interpretazione.

Gli organizzatori, per l'ingresso alle fiere e alle esposizioni, percepiscono dai visitatori un diritto di ingresso distinto, spettante all'organizzatore dell'evento e non al prestatore».

IV — Analisi

22. Prima di iniziare la mia analisi, ritengo opportuno formulare la seguente osservazione.

23. La causa principale trae origine dalla controversia tra la Inter-Mark e il Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, che riguarda il parere reso da quest'ultimo sull'imposizione futura delle attività della Inter-Mark. Alla data in cui il giudice del rinvio sottopone le questioni pregiudiziali alla Corte, non è dunque stata ancora effettuata alcuna operazione imponibile. Pertanto, si potrebbe addebitare alla Corte di statuire su un problema di natura ipotetica.

24. Tuttavia, a mio avviso, siffatta circostanza non è in grado di rimettere in discussione la ricevibilità delle suddette questioni che, peraltro, non è contestata dalle parti.

25. Infatti, esiste senz'altro una controversia effettiva dinanzi al giudice nazionale, in quanto la Inter-Mark ha proposto un ricorso contro il previo parere reso dal Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, mirando dunque a ottenere il sindacato di un giudice sulla legittimità di tale parere, di modo che la Corte disponga di informazioni sufficienti sulla situazione oggetto della controversia di cui alla causa principale che le consentano di interpretare le norme di diritto dell'Unione [7].

7 — V. sentenza 18 novembre 1999, causa C-200/98, X e Y (Racc. pag. I-8261, punti 21 e 22).

26. Nella presente controversia il giudice del rinvio chiede dunque, in sostanza, se la messa a disposizione temporanea degli espositori di stand fieristici o espositivi costituisca una prestazione pubblicitaria imponibile nel luogo in cui il destinatario è stabilito o se tale tipo di prestazione debba essere annoverato tra i servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, d'insegnamento, ricreativi o affini, ragione per cui sarebbe imponibile nel luogo in cui ha luogo la fiera o l'esposizione.

27. Per i motivi che esporrò più avanti, sono del parere che la messa a disposizione degli espositori di stand fieristici o espositivi, costituisca una prestazione di servizi accessoria alle attività fieristiche ed espositive, che è imponibile nel luogo in cui essa è materialmente eseguita.

28. È indubbio che nella sentenza 5 giugno 2003, Design Concept [8], la Corte ha già avuto modo di pronunciarsi sul problema in questione. In tale sentenza essa è partita dalla premessa secondo cui le prestazioni consistenti nella costruzione di stand, nella loro pulizia e nella messa a disposizione di personale per il trasporto di materiale sono prestazioni pubblicitarie.

29. Tuttavia, non ritengo che la suddetta sentenza sia determinante per la questione sottoposta, e ciò per i due seguenti motivi.

30. In primo luogo, la Corte ha accettato la qualificazione del giudice del rinvio che aveva ritenuto che tali prestazioni fossero pubblicitarie a priori. Essa ha invero chiarito che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della collaborazione tra la Corte e i giudici nazionali, 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 [9]. Poiché il giudice nazionale aveva ritenuto, nella citata causa, che i servizi controversi costituissero a priori prestazioni pubblicitarie, la Corte aveva dunque rifiutato di modificare la qualificazione di dette prestazioni [10].

31. Tuttavia, in secondo luogo, essa ha indicato che la nozione di prestazioni pubblicitarie è una nozione di diritto dell'Unione e che spetterà, se del caso, al giudice a quo verificare la qualificazione dei servizi interessati alla luce della giurisprudenza della Corte [11].

32. Pertanto, dalla citata sentenza Design Concept non può dedursi che la fornitura temporanea di stand per una fiera o un'esposizione sia una prestazione pubblicitaria ai

8 — Causa C-438/01 (Racc. pag. I-5617).

9 — Punto 14.
10 — Punto 15.
11 — Idem.

sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112.

33. Peraltro, nella sentenza 9 marzo 2006, Gillan Beach [12], la Corte è pervenuta ad una diversa qualificazione di questo tipo di prestazione di servizi.

34. Questa causa aveva come contesto fattuale una società, la Gillan Beach Ltd, che aveva organizzato due saloni nautici in Francia e aveva fornito agli espositori prestazioni globali comprendenti, tra l'altro, l'attrezzatura e la messa a disposizione di stand e di mezzi di comunicazione. La questione posta nella causa principale era se una siffatta attività rientrasse nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva [art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112] in quanto attività analoga a quelle previste in questa disposizione.

35. La Corte ha anzitutto indicato che il legislatore dell'Unione aveva considerato che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello Stato nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzatore della manifestazione riscuota nello stesso Stato l'IVA diretta a gravare sul consumatore finale, l'IVA che ha come base imponibile tutte queste prestazioni il cui costo rientra nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale doveva essere versata a tale Stato e non a quello dove il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica [13].

36. La Corte ha poi chiarito che un salone o una fiera sono intesi a fornire, ad una molteplicità di destinatari, in linea di principio in un luogo unico e in modo specifico, diverse informazioni di natura complessa allo scopo, in particolare, di presentare informazioni, beni o avvenimenti in condizioni idonee a promuoverli presso altri visitatori [14].

37. Essa ha quindi dichiarato che la prestazione globale fornita agli espositori da un organizzatore di fiere o di saloni, nella fattispecie l'attrezzatura e la messa a disposizione di stand e di mezzi di comunicazione, il ricevimento da parte delle hostess come pure l'affitto e la sorveglianza degli ormeggi dei natanti esposti dev'essere considerata rientrante tra quelle contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva [15].

38. La differenza tra la causa da cui è scaturita questa sentenza e il presente procedimento sta nel fatto che la Inter-Mark non è l'organizzatore delle fiere o delle esposizioni ed essa non fornisce nemmeno i suoi servizi

12 — Causa C-114/05 (Racc. pag. I-2427).

13 — Punto 18 e giurisprudenza citata.

14 — Punto 25.

15 — Punto 27. Desidero precisare che, in seguito alla citata sentenza Gillan Beach, il legislatore dell'Unione, a partire dal 1° gennaio 2010, ha aggiunto le fiere e le esposizioni nella lista delle attività enumerate all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 (v. art. 2, punto 1, della direttiva 2008/8).

all'organizzatore di tali fiere o esposizioni. Le prestazioni di servizi della Inter-Mark consistono nella fornitura temporanea di stand ai soli espositori in occasione di fiere o esposizioni.

39. Per questo motivo la Commissione europea considera che l'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 non sia applicabile nel caso di specie. Essa ritiene che, poiché i costi della prestazione che consiste nella fornitura di stand agli espositori non rientrano nel prezzo della prestazione globale di servizi di esposizione forniti dall'organizzatore del salone, le prestazioni di servizi proposte dalla Inter-Mark non possano essere tassate nel luogo della loro esecuzione [16]. Ad avviso della Commissione, conformemente al diciassettesimo «considerando» di tale direttiva, che indica che è opportuno fissare il luogo delle prestazioni di servizi nello Stato membro del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti passivi, il cui costo sia compreso nel prezzo dei beni, è questo il criterio di cui si deve tener conto per determinare il luogo di collegamento fiscale per le prestazioni di servizi di cui agli artt. 44-59 della suddetta direttiva [17] ed esso non sarebbe soddisfatto nella presente causa.

40. La qualità del prestatore di servizi avrebbe dunque un ruolo determinante nell'applicazione dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 alle prestazioni di servizi.

16 — V. punti 34-37 delle osservazioni scritte della Commissione.

17 — V. punto 37 delle medesime osservazioni.

41. Non condivido il parere della Commissione per i seguenti motivi.

42. Innanzitutto, nella sentenza 7 ottobre 2010, Kronospan Mielec [18], la Corte ha indicato che dall'impiego dell'avverbio «segnatamente» al settimo «considerando» della sesta direttiva (diciassettesimo «considerando» della direttiva 2006/112) risulta che l'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva (art. 52 della direttiva 2006/112) non è limitato alle prestazioni di servizi tra soggetti passivi ed il cui costo sia compreso nel prezzo dei beni [19]. Essa ha aggiunto che la sesta direttiva non contiene alcuna indicazione che permetta di concludere che la circostanza che il destinatario includa i costi delle prestazioni non direttamente, bensì indirettamente nel prezzo dei beni e dei servizi da esso offerti è rilevante al fine di determinare se una prestazione di servizi rientri nell'ambito di applicazione del n. 1 o del n. 2 dell'art. 9 della sesta direttiva [20].

43. Pertanto, il fatto che il costo della prestazione rientri o meno nel prezzo dei beni non è determinante, a mio avviso, ai fini dell'applicazione dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112.

18 — Causa C-222/09 (Racc. pag. I-9277).

19 — Punto 28.

20 — Punto 29.

44. Sono del parere che il testo di questa disposizione dimostri, poi, che essa riguarda sia gli organizzatori di tali attività, sia i prestatori che non le organizzano.

45. Infatti, la suddetta disposizione riguarda le prestazioni di servizi che hanno per oggetto le attività che vi sono elencate, «*ivi comprese [le prestazioni di servizi] degli organizzatori di dette attività*» [21]. Ritengo che l'impiego dell'espressione «ivi comprese» significhi che il legislatore dell'Unione intendeva precisare che tra tali prestazioni di servizi figurano altresì le prestazioni di servizi fornite dagli organizzatori, oltre a quelle fornite dagli altri prestatori, giacché l'oggetto di tali prestazioni è costituito dalle attività di cui all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112.

46. Mi sembra, a tal riguardo, che, se il legislatore dell'Unione si è preoccupato di assoggettare le prestazioni di servizi che hanno per oggetto un'attività artistica, culturale o di altro tipo a una regola diversa da quella generale per ciò che concerne la determinazione del luogo della tassazione, non è tanto per la qualità del prestatore, quanto per la natura delle prestazioni che egli propone. Infatti, dal testo dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 emerge che proprio l'oggetto delle prestazioni di servizi determina l'applicazione o meno di questa disposizione a una determinata prestazione di servizi. Pertanto, affinché la suddetta disposizione sia applicabile, l'attività esercitata dal prestatore di servizi deve rientrare tra quelle che vi sono elencate.

47. Questa constatazione è a mio avviso rafforzata dall'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva fornita dalla Corte nella citata sentenza Gillan Beach. Infatti, il giudice comunitario, per determinare se le prestazioni di cui trattasi in tale causa rientrino in detto articolo, fa riferimento all'oggetto dell'attività e non alla qualità del prestatore. Pertanto, esso precisa che un'attività deve considerarsi affine, ai sensi del suddetto articolo, qualora comporti caratteristiche che sono pure presenti nelle altre categorie di attività enumerate in tale disposizione e che giustificano che tali attività rientrino nella detta disposizione [22].

48. La Corte continua precisando che le prestazioni di servizi aventi per oggetto tali attività sono di natura complessa, in quanto comprendono più servizi e sono normalmente fornite ad una molteplicità di destinatari, cioè all'insieme delle persone che partecipano, a diverso titolo, ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, di insegnamento o ricreative [23]. Essa ha aggiunto che tali prestazioni hanno altresì come caratteristica comune quella di essere generalmente fornite in occasione di manifestazioni specifiche e il luogo ove tali prestazioni complesse vengono

21 — Il corsivo è mio.

22 — Punto 22.

23 — Point 23.

materialmente eseguite è in linea di principio facile a identificarsi, poiché le dette manifestazioni si svolgono in luoghi precisi [24].

49. Risulta dunque chiaro che l'applicazione dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 ad una prestazione di servizi non dipende dalla qualità del soggetto che la fornisce, ma dall'oggetto della prestazione medesima.

50. Ritrovo peraltro quest'approccio nella sentenza della Corte 26 settembre 1996, Dudda [25]. Invero, in tale sentenza, riguardo alle prestazioni di servizi accessorie alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, la Corte ha indicato che si tratta di prestazioni che sono accessorie all'attività principale considerata oggettivamente, indipendentemente dalla persona che le esegue [26]. Essa ha aggiunto che tale interpretazione è rafforzata dalla formulazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, che menziona prestazioni di servizi accessorie in particolare alle attività artistiche o ricreative, senza contenere indicazioni relative alle persone che esercitano tali attività [27].

51. Siffatta analisi è giustificata dal fatto che la logica di fondo dell'art. 52 della direttiva 2006/112 vuole che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione [28]. Orbene, per tutte queste categorie di servizi, il luogo ove tali prestazioni complesse vengono materialmente eseguite è in linea di principio facile a identificarsi [29]. Pertanto, l'elemento determinante che consente una tassazione il più possibile vicina al luogo della fruizione effettiva della prestazione è non l'identità del prestatore, bensì l'oggetto stesso della prestazione di servizi che consentirà un'identificazione agevole del luogo in cui la prestazione è eseguita.

52. Riguardo all'oggetto stesso delle prestazioni di servizi di cui trattasi nella causa principale, il giudice del rinvio si chiede se tali prestazioni non possano essere qualificate come pubblicitarie ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112, imponibili nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica.

53. I dubbi del giudice del rinvio dipendono dal fatto che le prestazioni fornite dalla Inter-Mark tengono conto delle esigenze individuali dei suoi clienti, in particolare per quanto riguarda l'aspetto esterno e le funzionalità dello stand. L'allestimento degli stand avrebbe quindi il fine di suscitare l'interesse dei potenziali acquirenti e diverrebbe un elemento di un'operazione di promozione per i prodotti o i servizi offerti dall'espositore. In ciò le suddette prestazioni si avvicinerebbero alla categoria delle prestazioni pubblicitarie.

24 — Punto 24.
25 — Causa C-327/94 (Racc. pag. I-4595).
26 — Punti 27 e 28.
27 — Punto 29.
28 — V., in tal senso, sentenza 3 settembre 2009, causa C-37/08, RCI Europe (Racc. pag. I-7533, punto 39).
29 — V. sentenza Gillan Beach, cit. (punto 24).

54. In proposito la Commissione ritiene che l'aspetto e l'allestimento dello stand possano incentivare considerevolmente la domanda dei prodotti offerti dall'espositore [30]. Essa ritiene, dunque, che la fornitura di stand personalizzati, ossia progettati in maniera specifica per un dato espositore e inscindibili dall'immagine della società espositrice, possa essere riconosciuta come prestazione pubblicitaria [31].

55. La nozione di prestazione pubblicitaria è stata definita nella sentenza 17 novembre 1993, Commissione/Francia [32]. In tale sentenza la Corte ha affermato che la nozione di pubblicità implica necessariamente la diffusione di un messaggio destinato a informare il consumatore dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, allo scopo di incrementarne le vendite [33]. Essa ha altresì precisato che la diffusione di un messaggio del genere può essere effettuata anche ricorrendo a strumenti diversi e non solo mediante parole, scritti o immagini, la stampa o i mezzi di comunicazione [34].

56. La Corte ha aggiunto che la qualità del prestatore non costituisce una condizione indispensabile per la qualificazione di prestazione pubblicitaria e che è sufficiente che un'azione promozionale, come la vendita di merci a prezzo ridotto, la distribuzione ai consumatori di beni mobili materiali venduti al destinatario da un'agenzia pubblicitaria, la prestazione di servizi a prezzo ridotto o a titolo gratuito, o l'organizzazione di un cocktail o di un banchetto, comporti la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico dell'esistenza e delle qualità del prodotto o del servizio di cui trattasi, allo scopo di incrementarne le vendite, perché si possa qualificare tale azione come prestazione pubblicitaria [35].

57. Lo stesso può dirsi per ogni operazione che faccia parte in termini indissociabili di una campagna pubblicitaria e che concorra, per ciò stesso, alla trasmissione di un messaggio pubblicitario [36].

58. Anche se è vero che l'allestimento di uno stand da parte di un prestatore di servizi contribuisce a mettere in primo piano il prodotto dell'espositore e deve dunque essere attraente, tuttavia non per questo ritengo che tale prestazione debba essere qualificata come pubblicitaria ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112.

59. È ben vero che la semplice fornitura di stand in occasione di una fiera non costituisce attività fieristica di per sé. Tuttavia lo stand è l'elemento materiale indispensabile alla realizzazione di quest'attività. La fornitura di stand non ha dunque altro fine, a mio avviso, se non quello di offrire la possibilità materiale di partecipare alla fiera consentendo all'espositore di presentare i suoi prodotti.

30 — V. punto 20 delle osservazioni scritte della Commissione.
31 — Idem.
32 — Causa C-68/92 (Racc. pag. I-5881).
33 — Punto 16.
34 — Idem.
35 — Punti 17 e 18.
36 — Punto 19.

60. Sotto questo profilo la fornitura di stand da parte di un prestatore diverso dall'organizzatore della fiera o dell'esposizione è una prestazione accessoria all'attività di organizzazione di tale fiera o di tale esposizione, giacché costituisce un presupposto necessario della realizzazione dell'attività [37].

61. Il fatto che la Inter-Mark proponga di personalizzare l'allestimento dello stand non può, a mio parere, rimettere in causa questa qualificazione. Contrariamente a quanto sembra addurre la Commissione, non ritengo che gli stand forniti dal prestatore debbano essere modelli uniformi e non allestiti secondo le esigenze di ogni espositore onde essere ricollegati alle categorie di cui all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 [38].

62. Non mi è difficile pensare che la Inter-Mark dovrà adattare lo stand in funzione dei prodotti o dei servizi proposti dall'espositore, nonché delle esigenze dei suoi clienti, e allestirlo di conseguenza. Per esempio, un espositore che propone libri ai visitatori avrà bisogno di uno stand munito di espositori adeguati per libri, mentre uno che espone vino dovrà attrezzarsi di sedie e tavoli per la degustazione.

63. Promuovere i prodotti presentati dagli espositori presso i visitatori è l'obiettivo stesso dell'attività fieristica [39] e l'allestimento degli stand contribuisce senza alcun dubbio alla realizzazione di tale obiettivo. Tuttavia, secondo la summenzionata giurisprudenza della Corte, lo scopo di una prestazione pubblicitaria dev'essere la trasmissione di un messaggio che informa i visitatori della qualità dei prodotti e dei servizi proposti dagli espositori.

64. Secondo gli elementi che emergono dal fascicolo, ciò non pare verificarsi nella causa principale, in quanto il giudice del rinvio si limita a precisare che la Inter-Mark risponde alle singole esigenze dei suoi clienti, in particolare in merito all'aspetto e alla funzionalità dello stand, e può fornire il trasporto e il montaggio degli elementi dello stand nel luogo della manifestazione [40].

65. Conseguentemente, tenuto conto dell'insieme degli elementi che precedono, ritengo che l'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi che consiste nella messa a disposizione temporanea degli espositori di stand fieristici è una prestazione accessoria alle attività fieristiche ed espositive e, pertanto, rientra in tale disposizione.

37 — V. sentenza Dudda, cit. (punto 27).
38 — V. punti 20 e 21 delle osservazioni scritte della Commissione.
39 — V. sentenza Gillan Beach, cit. (punto 25).
40 — V. punto 3 della versione francese dell'ordinanza di rinvio.

V — Conclusione

66. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere come segue al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu:

«L'art. 52, lett. a), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi che consiste nella messa a disposizione temporanea degli espositori di stand fieristici è una prestazione accessoria alle attività fieristiche e di esposizione e, pertanto, rientra in questa disposizione».