SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

9 marzo 2006 *

Nel procedimento C-114/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Conseil d'État (Francia) con decisione 10 gennaio 2005, pervenuta in cancelleria l'8 marzo 2005, nella causa

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

contro

Gillan Beach Ltd,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. J. Malenovský, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet (relatore) e U. Lõhmus, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo francese, dal sig. G. de Bergues e dalla sig.ra C. Jurgensen, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dal sig. V. Kyriazopoulos, dalle sig.re O. Patsopoulou e M. Tassopoulou, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra C. White e dal sig. R. Hill, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha emesso la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Ministro dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria e la società Gillan Beach Ltd, con sede nel Regno Unito, avente ad oggetto il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che questa società aveva pagato in ragione di acquisizioni di beni e di servizi effettuate in Francia per l'organizzazione di due saloni nautici a Nizza nel 1993.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

3 L'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»), così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo di cui all'art. 4, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE che, nel corso del periodo di cui all'art. 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)».

4 A tenore dell'art. 2 dell'ottava direttiva:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'art. 17, paragrafo 3, lett. a) e b) della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all'art. 1, lett. b)».

5 Per quanto riguarda la determinazione del luogo di esecuzione di un'operazione assoggettata, l'art. 9 della sesta direttiva così dispone:

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

2. Tuttavia

a) il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le

prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato;

b) (...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

— attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività

(...)

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

(...)».

Il diritto nazionale

6 L'art. 259 A del codice generale delle imposte (in prosieguo: il «CGI»), inserito mediante l'art. 28 della legge 29 dicembre 1978, n. 78-1240, di rettifica finanziaria per il 1978 (JORF 30 dicembre 1978, pag. 4385), per trasporre nel diritto interno l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva, così prevede:

«In deroga al disposto dell'art. 259, il luogo delle seguenti prestazioni si presume situato in Francia:

(...)

4° Le prestazioni qui di seguito indicate, qualora esse siano materialmente eseguite in Francia:

— Prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative e prestazioni accessorie nonché la loro organizzazione

(...)».

7 L'art. 242-0 M dell'allegato II del CGI, con il quale è stato trasposto nel diritto interno l'art. 1 dell'ottava direttiva, così dispone:

«1. I soggetti passivi stabiliti all'estero possono ottenere il rimborso dell'[IVA] ad essi regolarmente fatturata se, nel corso del trimestre civile o dell'anno civile al quale si riferisce la domanda di rimborso, non hanno avuto in Francia la sede della loro attività o uno stabilimento duraturo o, in difetto, il loro domicilio o la loro residenza abituale e non abbiano ivi realizzato, durante il medesimo periodo, cessioni di beni o

prestazioni di servizi ricompresi nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli art. 256, 256 A - 258 B, 259 - 259 C del CGI.

2. (...)».

8 L'istruzione 3 A-13-85 del 22 luglio 1985 della direzione generale «Imposte» precisa che le prestazioni di servizi effettuate in occasione di fiere, saloni, esposizioni e altre manifestazioni rientrano sotto l'art. 259 A del CGI e si presumono pertanto ubicate in Francia. Parimenti, l'istruzione 3 D-2-99 del 15 luglio 1999 della direzione generale «Imposte», prevede che la fornitura di un insieme complesso di servizi a un espositore nel quadro di una fiera commerciale o di un'analoga manifestazione rientrino sotto il detto art. 259 A, n. 4.

La controversia di cui alla causa principale e la questione pregiudiziale

9 La Gillan Beach Ltd, ha organizzato a Nizza due saloni nautici che hanno avuto luogo, rispettivamente, dal 18 al 20 febbraio e dal 25 al 27 maggio 1993. Ha fornito agli espositori prestazioni globali comprendenti, tra l'altro, 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.

10 Il 25 ottobre 1993, la Gillan Beach Ltd, sulla base dell'art. 242-0 M dell'allegato II del CGI, chiedeva il rimborso dell'IVA che aveva gravato sul prezzo dei beni e dei servizi che aveva acquistato in Francia al fine di organizzare i sopramenzionati saloni

nautici. Tale domanda veniva respinta dall'amministrazione finanziaria con la motivazione che l'organizzazione di fiere e saloni, dal momento che è materialmente eseguita in Francia, è una prestazione che si presume ubicata in Francia, conformemente alla disposizione nazionale mediante la quale è stato trasposto nella normativa nazionale l'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva. Pertanto la detta amministrazione ha ritenuto che, nella causa principale, non fossero soddisfatte le condizioni richieste per il rimborso dell'IVA ai sensi dell'ottava direttiva.

11 Il Tribunale amministrativo di Parigi, adito dalla Gillan Beach Ltd, ha ritenuto che l'IVA di cui alla causa principale dovesse essere rimborsata a tale società. Poiché tale decisione veniva confermata da una sentenza della Corte amministrativa d'appello di Parigi, il Ministro dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria interponeva ricorso per cassazione dinanzi al Consiglio di Stato.

12 Ritenendo che la soluzione della controversia per la quale era stato adito richiedesse l'interpretazione del diritto comunitario, il Consiglio di Stato ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori di una fiera o di un salone sia riconducibile all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva (...), all'art. 9, n. 2, lett. a), di tale direttiva, ovvero a qualsiasi altra categoria di prestazioni di servizi di cui al detto art. 9, n. 2».

Sulla questione pregiudiziale

13 Con la questione pregiudiziale il giudice a quo vuole in sostanza sapere se l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che consente di ricondurre ad una delle categorie di prestazioni di servizi che esso menziona la prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori di una fiera o di un salone.

14 Si deve a questo proposito ricordare che l'art. 9 della sesta direttiva contiene regole che determinano il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi. Mentre il n. 1 di tale articolo pone a questo riguardo una regola di carattere generale, il n. 2 del medesimo articolo fornisce una serie di criteri di collegamento specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti [v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 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, e 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. pag. I-3947, punto 23].

15 Si deve ricordare altresì che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se questo sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 [v. citate sentenze Dudda, punto 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, punto 11, e RAL (Channel Islands) e a., punto 24].

16 Si deve pertanto stabilire il campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, alla luce della sua finalità, la quale discende dal settimo 'considerando' della direttiva, così formulato:

«(...) 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; (...) 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».

17 Pertanto, l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva mira, nel suo insieme, a fissare un regime speciale per prestazioni di servizi effettuate fra soggetti passivi il cui costo è compreso nel prezzo dei beni.

18 Una finalità analoga è altresì soggiacente all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, che fissa il luogo delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto, in particolare, attività artistiche, sportive o ricreative, nonché attività a loro accessorie, nel luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite. Il legislatore comunitario infatti ha 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 (v. sentenza Dudda, cit., punto 24).

19 Quanto ai criteri secondo i quali una determinata prestazione deve essere considerata rientrante nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, occorre constatare che non è richiesto nessun livello artistico particolare e che non soltanto prestazioni aventi ad oggetto, in particolare, attività artistiche, sportive o ricreative, ma anche quelle aventi ad oggetto attività semplicemente affini rientrano in tale disposizione (v., in questo senso, sentenza Dudda, cit., punto 25).

20 Si deve ricordare che l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva costituisce una norma di conflitto che fissa il luogo di imposizione delle prestazioni e delimita, di conseguenza, l'ambito della potestà degli Stati membri. Ne consegue che la nozione di «attività affini» è una nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme al fine di evitare i casi di doppia imposizione o di non imposizione che possono risultare da interpretazioni divergenti (v., in questo senso, sentenza 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5881, punto 14).

21 Ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto comunitario, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenza 7 giugno 2005, causa C-17/03, VEMW e a., Racc. pag. I-4983, punto 41).

22 Tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal legislatore comunitario ricordato nel punto 18 della presente sentenza, che mira a fissare il luogo delle operazioni imponibili nello Stato membro nel cui territorio le prestazioni vengono materialmente eseguite, quale che sia il luogo ove si trova la sede del prestatore, un'attività deve considerarsi affine, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva qualora comporti caratteristiche che sono pure presenti nelle altre categorie di attività enumerate in tale disposizione e che giustificano, nei confronti di tale obiettivo, che tali attività rientrino nella detta disposizione.

23 Si deve a questo proposito constatare, come fatto dal governo francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che le caratteristiche comuni presenti nelle varie categorie di prestazioni di servizi contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva trovano la loro origine nella natura complessa delle prestazioni di cui trattasi, le quali comprendono più servizi, come pure nel fatto che tali prestazioni 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.

24 Tali diverse categorie di prestazioni hanno altresì come caratteristica comune quella di essere generalmente fornite in occasione di manifestazioni specifiche, e il luogo ove tali prestazioni complesse vengono materialmente eseguite è in linea di principio facile a identificarsi, poiché le dette manifestazioni si svolgono in luoghi precisi.

25 Orbene, un salone o una fiera, quale che ne sia il tema, 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. Ciò considerato, un salone o una fiera devono considerarsi come ricollegabili alle attività affini contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.

26 Le prestazioni di servizi che hanno ad oggetto le attività enumerate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva includono le prestazioni fornite dagli organizzatori di tali attività e di quelle che debbono essere a quest'ultime assimilate.

27 Da ciò consegue che la prestazione globale fornita agli espositori da un organizzatore di fiere o di saloni deve pertanto essere considerata rientrante tra quelle contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.

28 Tenuto conto dell'interpretazione di tale disposizione fornita al punto 25 della presente sentenza, la quale è sufficiente per stabilire il luogo della prestazione di cui trattasi nella causa principale, non occorre pronunciarsi sulla questione se tale prestazione possa essere ricondotta, inoltre, a qualsiasi altra categoria di prestazione di servizi menzionate all'art. 9, n. 2, della sesta direttiva.

29 Si deve di conseguenza risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori in una fiera o in un salone si riconduce alla categoria di prestazioni di servizi contemplata da tale disposizione.

Sulle spese

30 Nei confronti delle parti di cui alla causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) statuisce e dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, 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, deve essere interpretato nel senso che la prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori in una fiera o in un salone si riconduce alla categoria delle prestazioni di servizi contemplate da tale disposizione.

Firme