SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

27 ottobre 2011 *

Nel procedimento C-530/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polonia), con decisione 26 ottobre 2009, pervenuta in cancelleria il 18 dicembre 2009, nella causa

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

contro

Minister Finansów,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. Y. Bot
cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 dicembre 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, dall'avv. P. Kuźmiak, doradca podatkowy, assistito dal sig. M. Witkowiak, ekspert;

— per il governo polacco, dalla sig.ra A. Kramarczyk nonché dai sigg. M. Szpunar e B. Majczyna, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, dai sigg. J. Möller e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dalle sig.re Z. Chatzipavlou e G. Papagianni, nonché dal sig. G. Kanellopoulos, in qualità di agenti;

— per il governo italiano, dalla sig.ra G. Palmieri, in qualità di agente, assistita dal sig. F. Arena, avvocato dello Stato;

— per la Commissione europea, dalla sig.ra K. Herrmann e dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 gennaio 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 52, lett. a), e 56, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (in prosieguo: la «Inter-Mark»), società di diritto polacco assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») in Polonia, al Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direttore dell'amministrazione finanziaria di Poznań; in prosieguo: il «Dyrektor»), agente in nome del Minister Finansów (Ministro delle Finanze), riguardo alla determinazione, ai fini della riscossione dell'IVA, del luogo ove si ritiene che sia stata effettuata una prestazione di servizi.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 45 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni intese 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».

4 L'art. 52, lett. a), di tale direttiva prevede quanto segue:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita:

a) le 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».

5 Ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b) e g), della suddetta direttiva:

«1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite 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 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:

(...)

b) prestazioni pubblicitarie;

(...)

g) la locazione di beni mobili materiali, esclusi tutti i mezzi di trasporto;

(…)».

La normativa nazionale

6 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, Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla controversia nella causa principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), è così formulato:

«Nel caso di prestazione di servizi nel settore culturale, artistico, sportivo, scientifico, d'insegnamento, ricreativo o affini, quali fiere e esposizioni, nonché prestazioni accessorie ai medesimi, luogo di prestazione dei servizi è il luogo in cui i servizi sono materialmente eseguiti (...)».

7 L'art. 27, n. 3, della legge sull'IVA recita come segue:

«Qualora i servizi di cui al n. 4 siano prestati a:

1) persone fisiche, persone giuridiche nonché enti organizzatori non aventi personalità giuridica, che dispongono della sede o del domicilio nel territorio di uno Stato terzo, o

2) soggetti passivi di imposta che dispongono della sede o del domicilio nel territorio della Comunità, ma in un paese diverso dal paese del prestatore di servizi,

luogo della prestazione di tali servizi è il luogo dove l'acquirente del servizio dispone della sede della sua attività economica, o di un centro di attività stabile dal quale la prestazione di servizi viene resa, o, in mancanza di tale centro di attività stabile, il luogo del domicilio o della residenza abituale».

8 Conformemente all'art. 27, n. 4, punto 2, della legge sull'IVA, il n. 3 è applicabile, segnatamente, alle prestazioni pubblicitarie.

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

9 L'11 febbraio 2009 la Inter-Mark ha chiesto al Dyrektor un'interpretazione scritta delle disposizioni della legge sull'IVA riguardo alla determinazione del luogo della prestazione di servizi di locazione di stand in fiere ed esposizioni ed alla determinazione di tale luogo quando i medesimi servizi sono forniti da un subappaltatore. Risulta dalla decisione di rinvio che l'aspetto relativo al subappalto è, nel contesto della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, irrilevante.

10 Nella sua domanda, la Inter-Mark ha descritto l'attività che essa intende esercitare in quanto consistente nella messa a disposizione temporanea di stand fieristici ed espositivi per clienti che presentano i loro prodotti o i loro servizi in occasione di tali eventi. La suddetta messa a disposizione è in genere preceduta dall'elaborazione e dalla visualizzazione di un progetto. Se necessario, la prestazione di servizi in questione include anche il trasporto degli elementi dello stand ed il montaggio di quest'ultimo nel luogo ove è organizzata la fiera o l'esposizione. I servizi di locazione di stand sono principalmente destinati a contraenti stranieri, aventi la sede o il domicilio nel territorio di Stati membri dell'Unione o di Stati terzi. La Inter-Mark non esclude tuttavia di fornire i suoi servizi ad organismi nazionali. Gli stand in questione devono essere

messi a disposizione dei locatari tanto nel territorio polacco, che in quello di Stati membri dell'Unione e di Stati terzi. Alla fine del contratto i locatari devono restituire i suddetti stand alla Inter-Mark.

11 Secondo la Inter-Mark le spese di messa a disposizione dei suddetti stand si aggiungono ai canoni che gli espositori devono versare all'organizzatore dell'evento in questione al fine di poter partecipare a quest'ultimo. I canoni in parola coprono, segnatamente, le spese relative ai servizi ed alle forniture di interesse generale, all'infrastruttura della fiera nonché ai servizi di comunicazione con i media. Invece l'allestimento e la costruzione dello stand rientrano nella responsabilità del singolo espositore che ricorre, in proposito, ai servizi della Inter-Mark. I diritti di ingresso chiesti ai visitatori per talune fiere ed esposizioni spettano esclusivamente agli organizzatori di queste ultime.

12 Nella sua domanda la Inter-Mark ha precisato che, a suo avviso, i servizi da essa in tal guisa forniti costituiscono prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva 2006/112. In subordine i servizi in questione potrebbero essere qualificati come servizi di locazione, affitto ed altri servizi affini, aventi ad oggetto beni mobili materiali, esclusi i mezzi di trasporto.

13 Il 4 maggio 2009, il Dyrektor, agendo a nome del Minister Finansów, ha reso un'interpretazione del caso di specie in cui ha considerato che prestazioni come quelle di cui alla causa principale dovevano considerarsi, conformemente all'art. 27, n. 2, punto 3, lett. a), della legge sull'IVA, fornite nel luogo in cui esse sono materialmente eseguite. A sostegno della sua interpretazione, il Dyrektor ha fatto valere che la pubblicità è un tipo di comunicazione persuasiva che utilizza tecniche e strumenti diretti ad attirare l'attenzione su un prodotto, un servizio o un'idea. Orbene, le attività della Inter-Mark non rappresenterebbero un tipo siffatto di comunicazione, ma piuttosto prestazioni accessorie all'organizzazione di fiere ed esposizioni.

14 La Inter-Mark ha proposto un ricorso avverso la suddetta interpretazione del caso di specie dinanzi al giudice del rinvio. A sostegno del ricorso, essa ha fatto valere che l'interpretazione accolta dal Dyrektor è contraria, segnatamente, agli artt. 52, lett. a), e 56, n. 1, lett. b) e/o g), della direttiva 2006/112, nonché alla giurisprudenza della Corte quale risulta dalle sentenze 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5881); causa C-69/92, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-5907), e causa C-73/92, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5997), nonché dalle sentenze 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda (Racc. pag. I-4595); 5 giugno 2003, causa C-438/01, Design Concept (Racc. pag. I-5617), e 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach (Racc. pag. I-2427), relative alla 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»).

15 Pertanto il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«a) Se il disposto dell'art. 52, lett. a), della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che le prestazioni consistenti nella messa a disposizione temporanea di stand espositivi e fieristici per clienti che presentano la propria offerta presso fiere ed esposizioni rientrano tra le prestazioni di servizi accessorie per fiere ed esposizioni menzionate in tali disposizioni, cioè analoghe ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative, prestazioni assoggettate ad imposizione nel luogo in cui sono materialmente eseguite, ovvero

b) se occorra considerare 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],

partendo 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 è organizzata la fiera o l'esposizione, e che i clienti del prestatore che presenta i propri prodotti o servizi corrispondono separatamente all'organizzatore dell'evento un canone per la sola possibilità di partecipare alla fiera o all'esposizione, comprendente le spese relative ai servizi ed alle forniture di interesse generale, alle infrastrutture fieristiche, ed ai servizi di comunicazione con i media ecc.

Il singolo espositore è responsabile personalmente dell'allestimento e della costruzione del proprio stand e, a tale proposito, usufruisce delle prestazioni di servizi controverse e per le quali si richiede l'interpretazione.

Gli organizzatori, per l'ingresso alla fiera ed all'esposizione, chiedono ai visitatori il pagamento dei diritti d'ingresso, spettanti all'organizzatore dell'evento e non al prestatore di servizi».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se la direttiva 2006/112 debba interpretarsi nel senso che una prestazione di servizi consistente nella progettazione, nella messa a disposizione temporanea e, all'occorrenza, nel trasporto e montaggio di stand espositivi per clienti che presentano i loro prodotti e servizi in occasione di fiere ed esposizioni debba ritenersi consistente in una prestazione di

servizi accessoria all'organizzazione di un'attività contemplata all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 o in una prestazione pubblicitaria di cui all'art. 56, n. 1, lett. b), della detta direttiva.

17 Al fine di dare una risposta utile al giudice del rinvio, occorre esaminare anzitutto il punto se, come hanno fatto valere la Inter-Mark e la Commissione, una prestazione di servizi come quella considerata nella questione pregiudiziale possa rientrare nell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112.

18 Occorre ricordare in proposito che, secondo la Corte, è sufficiente che un'azione promozionale 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 ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, la cui formulazione è identica a quella dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, cit., punto 18).

19 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. Ciò avviene nel caso della realizzazione di materiali utilizzati per una determinata pubblicità (v. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 19).

20 Ne consegue che la prestazione di servizi consistente nell'elaborare e mettere temporaneamente a disposizione uno stand fieristico o espositivo deve essere qualificata come una prestazione pubblicitaria, ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112, quando lo stand in questione è utilizzato per la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico sull'esistenza o sulle qualità del prodotto o del servizio proposto dal locatario al fine di accrescerne le vendite oppure quando costituisce parte indissociabile di una campagna pubblicitaria e concorre alla trasmissione

del messaggio pubblicitario. Ciò accade, segnatamente, quando il suddetto stand costituisce il supporto per la trasmissione di un messaggio che informa il pubblico sull'esistenza o la qualità dei prodotti o serve all'organizzazione di eventi promozionali.

21 Viceversa, allorché lo stand non soddisfi tali presupposti, una prestazione di servizi come quella di cui alla causa principale non può qualificarsi come prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112.

22 Poi, nei limiti in cui, in un'ipotesi siffatta, la prestazione di servizi contemplata non rientri nell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva 2006/112, occorre determinare se la prestazione in parola sia idonea a rientrare nell'art. 52, lett. a), della direttiva stessa.

23 Si deve ricordare in proposito che, quanto alle prestazioni di servizi che possono qualificarsi come accessorie ad un'attività analoga alle prestazioni di servizi di cui all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112, in cui rientrano le attività esercitate da un organizzatore di fiere o di esposizioni, la Corte ha dichiarato che le diverse categorie di prestazioni, figuranti all'art. 9, n. 2, lett. c), il cui tenore letterale corrisponde a quello dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112, hanno, in particolare, 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 (sentenza Gillan Beach, cit., punto 24).

24 Ne consegue che una prestazione di servizi come quella contemplata dalla questione pregiudiziale può essere qualificata come prestazione accessoria, ai sensi dell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112, quando consiste nella progettazione e nella messa a disposizione temporanea di uno stand per una fiera o un'esposizione determinata

su un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile, o di uno stand corrispondente ad un modello per il quale l'organizzatore di una fiera o esposizione determinata ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo.

25 Come tutti gli interessati che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte hanno concordemente sottolineato, si deve considerare che, in un caso del genere, la progettazione e la messa a disposizione temporanea di uno stand utilizzato per le necessità di una fiera o un'esposizione specifica costituiscono una prestazione accessoria all'attività esercitata dall'organizzatore della stessa fiera o esposizione, rientrante nell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112.

26 È necessario al riguardo che lo stand sia fornito in vista di una fiera o di un'esposizione che si svolge, vuoi una sola volta, vuoi in maniera ripetuta, in un luogo preciso. Infatti, poiché l'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 esige la riscossione dell'IVA nel luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita, l'applicazione di tale disposizione alla fornitura di uno stand utilizzato per una molteplicità di fiere o esposizioni che si svolgano in più Stati membri rischierebbe di essere eccessivamente complessa e rimetterebbe quindi in questione la riscossione affidabile e corretta dell'IVA.

27 Infine, nell'ipotesi in cui, in talune fattispecie, la prestazione di servizi in parola nella causa principale non rientrasse né nell'art. 56, n. 1, lett. b), né nell'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112, occorre determinare, al fine di dare una risposta utile al giudice del rinvio, in quale altra disposizione della suddetta direttiva possa rientrare una prestazione siffatta.

28 Si deve constatare in proposito che, alla luce delle caratteristiche della suddetta prestazione di servizi, la messa a disposizione temporanea, dietro compenso, degli elementi

materiali costitutivi dello stand dovrebbe ritenersi, nelle condizioni della fattispecie, come il fattore determinante della prestazione stessa. In una situazione del genere, la suddetta prestazione deve essere qualificata come locazione di beni mobili materiali, ai sensi dell'art. 56, n. 1, lett. g), della direttiva 2006/112. Come risulta dal punto 26 della presente sentenza, ciò si verifica segnatamente allorché il suddetto stand sia utilizzato in occasione di più fiere o esposizioni svolgentisi in Stati membri diversi.

29 È opportuno aggiungere che, comunque e indipendentemente dalla situazione contemplata, una prestazione come quella di cui alla causa principale non può, contrariamente a quanto ha fatto valere il governo tedesco, essere qualificata come una prestazione di servizi che si ricollega ad un bene immobile, ai sensi dell'art. 45 della direttiva 2006/112.

30 Infatti risulta dalla giurisprudenza della Corte che solo le prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile possono rientrare nel suddetto art. 45 [v., per analogia, sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05, Heger, Racc. pag. I-7749, punto 24, relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva].

31 Orbene, occorre constatare che, nella causa principale, la prestazione di servizi contemplata non presenta alcun nesso diretto con un bene immobile, non essendo sufficiente in proposito la sola circostanza che uno stand fieristico o espositivo debba essere puntualmente e temporaneamente installato su un bene immobile, o all'interno del medesimo.

32 Spetta ai giudici nazionali, unici competenti per valutare i fatti, determinare, tenuto conto delle circostanze proprie di ciascun caso di specie, le caratteristiche essenziali della prestazione di servizi in questione al fine di procedere alla sua qualificazione alla luce della direttiva 2006/112.

33 Considerato l'insieme delle precedenti considerazioni, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che una prestazione di servizi consistente nella progettazione e messa a disposizione temporanea nonché, se necessario, nel trasporto e montaggio di uno stand fieristico o espositivo per clienti che presentano i loro prodotti o servizi in occasione di fiere o di esposizioni, può rientrare:

— nell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva in parola quando tale stand è concepito o utilizzato a fini pubblicitari;

— nell'art. 52, lett. a), della suddetta direttiva quando il medesimo stand è progettato e messo a disposizione per una fiera o esposizione determinata su un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile, ovvero quando esso corrisponde ad un modello per il quale l'organizzatore di una fiera o di un'esposizione determinata ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo;

— nell'art. 56, n. 1, lett. g), della medesima direttiva quando la messa a disposizione temporanea, dietro compenso, degli elementi materiali costitutivi dello stesso stand costituisce il fattore determinante della suddetta prestazione.

Sulle spese

34 Nei confronti delle parti nella 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 (Prima Sezione) dichiara:

La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che una prestazione di servizi consistente nella progettazione e messa a disposizione temporanea nonché, se necessario, nel trasporto e montaggio di uno stand fieristico o espositivo per clienti che presentano i loro prodotti o servizi in occasione di fiere o di esposizioni, può rientrare:

— **nell'art. 56, n. 1, lett. b), della direttiva in parola quando tale stand è concepito o utilizzato a fini pubblicitari;**

— **nell'art. 52, lett. a), della suddetta direttiva quando il medesimo stand è progettato e messo a disposizione per una fiera o esposizione determinata su un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile, ovvero quando esso corrisponde ad un modello per il quale l'organizzatore di una fiera o di un'esposizione determinata ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo;**

— **nell'art. 56, n. 1, lett. g), della medesima direttiva quando la messa a disposizione temporanea, dietro compenso, degli elementi materiali costitutivi dello stesso stand costituisce il fattore determinante della suddetta prestazione.**

Firme