

SENTENZA DELLA CORTE

17 novembre 1993 *

Nella causa C-68/92,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Thomas F. Cusack, consigliere giuridico, e dalla signora Edith Buissart, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto presso il signor Nicola Annecchino, membro del servizio giuridico, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dai signori Philippe Pouzoulet, vicedirettore presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e Jean-Louis Falconi, segretario agli Affari esteri presso lo stesso ministero, in qualità di agente supplente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'ambasciata della Repubblica francese, 9, boulevard du Prince Henri,

convenuta,

avente ad oggetto la domanda volta a far dichiarare che la Repubblica francese, avendo escluso una serie di operazioni economiche dalla nozione di «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della 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), è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della medesima direttiva,

LA CORTE,

composta dai signori O. Due, presidente, G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida e M. Diez de Velasco, presidenti di sezione, C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg e P. J. G. Kapteyn, giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: C. Gulmann
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 25 maggio 1993,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 luglio 1993,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 6 maggio 1992, la Commissione delle Comunità europee ha proposto a norma dell'art. 169 del Trattato CEE un ricorso volto a far dichiarare che, avendo escluso una serie di operazioni economiche dalla nozione di «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della 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»), la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della medesima direttiva.
- 2 Il settimo 'considerando' della sesta direttiva, riferendosi al problema della determinazione del luogo delle operazioni imponibili che era stato all'origine di conflitti di competenza tra gli Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi, così recita:

«(...) 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».

- 3 Per il conseguimento dell'obiettivo indicato dal detto 'considerando', l'art. 9, n. 1, della direttiva dispone che

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (...)».

- 4 Il n. 2 del medesimo articolo prevede alcune deroghe a tale principio. In fatto di prestazioni pubblicitarie, esso così dispone:

«Tuttavia:

(...);

- e) 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».

- 5 Quest'ultima disposizione è stata trasposta nell'ordinamento francese con l'art. 259B del codice generale delle imposte (code général des impôts, in prosieguo: il «codice»).

- 6 La nozione di «prestazioni pubblicitarie» che figura nell'art. 259B è stata definita, ai fini dell'amministrazione finanziaria nonché dei contribuenti, dalla circolare amministrativa 14 dicembre 1983, n. 3 A-28-23. Quest'ultima contiene un elenco

non tassativo di operazioni che configurano per l'amministrazione francese una «prestazione pubblicitaria».

- 7 Essa precisa tuttavia che non costituiscono prestazioni pubblicitarie ai sensi dell'art. 259B
- a) la vendita di beni mobili materiali messi a disposizione da un'impresa che opera nel settore pubblicitario al suo cliente, come ad esempio la vendita di beni destinati ad essere distribuiti gratuitamente in occasione di giochi, lotterie, premi, concorsi ecc., o sistemati nei punti vendita per l'esposizione dei prodotti;
 - b) le prestazioni eseguibili da un'impresa che opera nel settore pubblicitario nel contesto di manifestazioni di vario genere quali le attività ricreative, i cocktail ecc.;
 - c) la realizzazione vera e propria di materiali pubblicitari, ad esempio, la stampa di documentazione pubblicitaria da parte di un tipografo o l'allestimento di un pannello pubblicitario.
- 8 Le operazioni menzionate al punto a) sono assoggettate all'IVA nello Stato indicato nelle disposizioni del codice che disciplinano la cessione dei beni mobili materiali. Le operazioni di cui ai punti b) e c) sono assoggettate all'IVA, in base alle norme applicabili a quelle fattispecie, nel paese del prestatore o nel paese in cui vengono materialmente eseguite.
- 9 Ritenendo che la distinzione operata in materia di prestazioni pubblicitarie dalla circolare amministrativa francese fosse incompatibile con l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva in quanto, per effetto di tale distinzione, le operazioni che non rientrano nella nozione di prestazioni pubblicitarie non vengono assoggettate ad imposta nel paese del destinatario della prestazione, come previsto dalla detta disposizione della direttiva, la Commissione avviava nei confronti della Repubblica francese il procedimento di cui all'art. 169 del Trattato.

- 10 Per una più ampia illustrazione degli antefatti, dello svolgimento del procedimento nonché dei mezzi ed argomenti delle parti, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.
- 11 La Commissione ha precisato in udienza che la sua domanda è diretta contro l'esclusione dalla nozione di prestazioni pubblicitarie, attuata dalle autorità amministrative francesi, delle operazioni descritte ai punti a), b) e c) della circolare amministrativa, sopra citati al punto 7.
- 12 Il governo francese sostiene che tale esclusione non è in contrasto con l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. Essa sarebbe giustificata dalla diversa natura delle operazioni promozionali, tra cui la cessione di beni mobili materiali, rispetto alle prestazioni pubblicitarie, anche se le dette operazioni fanno parte della medesima campagna pubblicitaria. La distinzione così operata tra pubblicità in senso stretto e attività promozionale sarebbe conforme alla lettera e allo spirito della sesta direttiva, la quale, per definire il regime applicabile ad ogni tipo di operazione, farebbe riferimento alla natura dell'operazione imponibile (cessione di beni — prestazione di servizi) anziché all'obiettivo perseguito dal destinatario della prestazione stessa.
- 13 Occorre pertanto valutare se le azioni promozionali costituiscano prestazioni pubblicitarie ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.
- 14 Tale disposizione costituisce una norma di conflitto che fissa il luogo di imposizione delle prestazioni pubblicitarie e delimita, di conseguenza, l'ambito della potestà degli Stati membri. Ne consegue che la nozione di «prestazioni pubblicitarie» 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.

- 15 Come risulta dal settimo 'considerando' della sesta direttiva, già citato, la scelta di fissare il luogo dell'imposizione della prestazione pubblicitaria là dove il destinatario ha stabilito la sede della sua attività professionale, è giustificata dal fatto che il costo della prestazione, effettuata tra soggetti d'imposta, è compreso nel prezzo delle merci. Il legislatore comunitario ha quindi ritenuto che, siccome il destinatario della prestazione di solito vende le merci o fornisce i servizi che costituiscono l'oggetto dell'attività pubblicitaria nello Stato in cui egli è stabilito, recuperando l'IVA corrispondente dal consumatore finale, anche l'IVA sulla prestazione pubblicitaria dovesse essere versata dal destinatario a quello stesso Stato. Questa considerazione costituisce uno degli elementi da valutare al fine di interpretare l'espressione «prestazioni pubblicitarie» che figura nell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.
- 16 Si deve rilevare che la nozione di pubblicità implica necessariamente la diffusione di un messaggio destinato ad informare il consumatore dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, allo scopo di incrementarne le vendite; benché la diffusione di un messaggio del genere avvenga di solito mediante parole, scritti o immagini via stampa, radio o televisione, essa può anche essere effettuata ricorrendo parzialmente o in via esclusiva ad altri strumenti.
- 17 Per determinare, nel caso di utilizzazione esclusiva di altri strumenti, se l'operazione considerata costituisca una prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, devono essere valutate volta per volta tutte le circostanze che caratterizzano la prestazione di cui trattasi. Si può ritenere che ricorra una circostanza tale da consentire la qualificazione della prestazione come «pubblicitaria» quando gli strumenti utilizzati siano stati messi a disposizione da un'agenzia pubblicitaria. Tuttavia, questa qualità del prestatore non costituisce una condizione indispensabile per siffatta qualificazione della prestazione. Infatti, non può escludersi che una prestazione pubblicitaria venga effettuata da un'impresa che non si occupi né in via esclusiva né in via principale di attività pubblicitarie anche se si tratta di un'ipotesi scarsamente probabile.
- 18 È quindi 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 ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.

- 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.
- 20 Risulta dalle considerazioni che precedono che, avendo escluso, attraverso una prassi amministrativa, dalla nozione di «prestazioni pubblicitarie» ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva: a) la vendita da parte di un'impresa pubblicitaria al suo cliente di beni mobili materiali destinati ad essere distribuiti ai consumatori, b) le prestazioni effettuate da un'impresa pubblicitaria nell'ambito di manifestazioni quali attività ricreative, ricevimenti ecc. e c) la realizzazione di materiali pubblicitari, anche se le dette operazioni comportano la trasmissione di un messaggio pubblicitario o sono indissociabilmente connesse a tale diffusione, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della medesima direttiva.

Sulle spese

- 21 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. La Repubblica francese è rimasta soccombente e va quindi condannata alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1) Avendo escluso, attraverso una prassi amministrativa, dalla nozione di «prestazioni pubblicitarie» ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della 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, a) la vendita da parte di un'impresa pubblicitaria al suo cliente di beni mobili materiali destinati ad essere distribuiti ai consumatori, b) le prestazioni effettuate da un'impresa pubblicitaria nell'ambito di manifestazioni quali attività ricreative, ricevimenti ecc. e c) la realizzazione di materiali pubblicitari, anche se le dette operazioni comportano la trasmissione di un messaggio pubblicitario o sono indissociabilmente connesse a tale diffusione, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della medesima direttiva.

2) La Repubblica francese è condannata alle spese.

Due	Mancini	Moitinho de Almeida	Diez de Velasco	
Kakouris	Schockweiler	Grévisse	Zuleeg	Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 novembre 1993.

Il cancelliere

Il presidente

J.-G. Giraud

O. Due