le operazioni bancarie, ecc.), il luogo della prestazione coincide con la sede del prestatore. Fra di esse vi sono le "prestazioni pubblicitarie".

Un'operazione che sia qualificata come prestazione pubblicitaria è imponibile nel paese del destinatario della prestazione mentre, secondo la regola generale, l'imposta viene riscossa nel paese del prestatore a meno che l'operazione effettuata non rientri nei casi di deroga di cui al n. 2.

Il settimo 'considerando' della direttiva offre un contributo rilevante per la comprensione del collegamento tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9, rilevando che "la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda (...) le prestazioni di servizi; (...) 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" (il corsivo è mio).

3. La Commissione sostiene che i tre Stati membri, avendo escluso alcune operazioni dall'ambito di applicazione della disposizione dell'art. 9, n. 2, relativa alle prestazioni pubblicitarie, sono venuti meno agli obblighi imposti dalla direttiva.

La Repubblica francese e il Regno di Spagna hanno concluso per il rigetto del ricorso, mentre il Granducato di Lussemburgo non ha presentato alcuna difesa.

4. Come ho già rilevato, la controversia trae origine da una divergenza tra le parti circa l'interpretazione da dare alla nozione di prestazioni pubblicitarie che figura nell'art. 9, n. 2. La Commissione sostiene un'interpretazione estensiva mentre i governi della Repubblica francese e del Regno di Spagna hanno proposto un'interpretazione più restrittiva.

5. Emerge dalle affermazioni della Commissione che le cause riguardano alcune norme o prassi amministrative nazionali, specificamente indicate, volte a chiarire ciò che si intende per prestazione pubblicitaria ai sensi delle normative sull'IVA e la Commissione stessa ha peraltro confermato in udienza di chiedere unicamente alla Corte di dichiarare che le norme e le prassi amministrative cui fa riferimento l'atto introduttivo dei ricorsi sono in contrasto con la direttiva.

6. Per quanto riguarda la Repubblica francese, si tratta di disposizioni contenute nella circolare amministrativa 14 dicembre 1983, a tenore della quale non costituiscono prestazioni pubblicitarie

"a) la fatturazione da parte di un'impresa che opera nel settore della pubblicità di spese che rappresentino il corrispettivo della vendita di beni mobili materiali messi a disposizione del cliente (...), come ad esempio la fatturazione da parte di un'impresa pubblicitaria al suo cliente di beni acquistati al fine di una loro distribuzione gratuita in occasione di giochi, lotterie, regali, concorsi a premi (...) o di una sistemazione nei punti vendita per l'esposizione dei prodotti;

b) le prestazioni di 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 (stampa di documentazione pubblicitaria da parte di un tipografo, allestimento di un cartellone pubblicitario)".

Per quanto riguarda il Lussemburgo, la Commissione prospetta un'infrazione alla direttiva per il fatto che le autorità amministrative, come hanno esse stesse riconosciuto, seguono la prassi di non considerare come prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva le operazioni seguenti:

° la cessione di beni mobili materiali effettuata nel contesto di una campagna pubblicitaria;

° le prestazioni eseguite nel campo delle pubbliche relazioni, in occasione di manifestazioni come conferenze stampa, seminari, cocktail, attività ricreative, ecc.;

° la locazione di spazi destinati alla pubblicità.

Quanto al Regno di Spagna, la Commissione ritiene che l' infrazione alla direttiva derivi dalla prassi amministrativa che consiste nel non considerare come una prestazione pubblicitaria "le operazioni cosiddette di promozione che vengono realizzate mediante prestazioni di servizi alberghieri o in occasione di attività ricreative, come la fornitura di cibo o di pasti pronti, l' organizzazione di spettacoli, giochi, concorsi a premi, feste o altre manifestazioni di natura analoga".

7. Per la condanna degli Stati interessati, sarebbe sufficiente poter dichiarare che le deroghe sopra specificate alla regola enunciata dalla direttiva sulle prestazioni pubblicitarie sono eccessivamente estese.

Tengo a sottolineare quest' aspetto poiché a mio parere, con le informazioni di cui disponiamo nel caso di specie, sarà arduo e comunque privo di particolare utilità pronunciarsi sull' interpretazione da dare in linea generale alla nozione di prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva. Per accertare l' inadempimento, non è necessario partire dal presupposto che la definizione della nozione di prestazioni pubblicitarie, giudicata appropriata dalla Commissione, sia corretta in tutti i casi.

8. Non vi è dubbio che la Corte debba pronunciarsi sulle questioni controverse per accertare se il ricorso della Commissione possa essere accolto. Tuttavia, come chiarirò in seguito, la Corte può farlo senza vincolarsi ad una definizione generale ed astratta della nozione controversa e quindi senza prendere posizione sulle questioni relative alla delimitazione di tale nozione: allo stato, appare opportuno lasciare agli Stati membri ed alla Commissione il compito di cercare una soluzione a tali questioni in seno al comitato dell' IVA, affinché si giunga ad un accordo su una definizione comune, e attuabile in pratica, della nozione di prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva.

L' opportunità di questa scelta è confermata dal fatto che, secondo quanto hanno illustrato i governi francese e spagnolo durante alcuni dibattiti svoltisi in precedenza all' interno di tale comitato, la piena fondatezza della tesi sostenuta dalla Commissione sarebbe stata messa in dubbio anche da Stati membri diversi dai tre Stati qui convenuti. Inoltre, i due governi suddetti hanno messo in dubbio il fatto che la disposizione controversa sia applicata in modo effettivamente corretto e uniforme in tutti gli Stati membri nei confronti dei quali non è stato proposto alcun ricorso (2), come sostiene la Commissione.

9. A mio parere, la sentenza della Corte nelle presenti cause costituirà una base idonea per proseguire il dibattito su una delimitazione, che sia attuabile nella pratica, dell' ambito di applicazione di tale disposizione.

10. Quando la Corte dovrà pronunciarsi su queste cause, potrà decidere di procedere da un elemento semplice e incontrovertibile. La nozione di prestazioni pubblicitarie ai sensi dell' art. 9, n. 2, lett. e), dev' essere applicata e interpretata in modo uniforme in tutti gli Stati membri. Le parti si trovano peraltro d' accordo su questo punto. Il rispetto di tale regola è indispensabile perché si possa delimitare razionalmente l' ambito di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA ed evitare i conflitti di competenza (3).

11. La Commissione deduce sostanzialmente che, ai sensi della direttiva, sono da considerarsi prestazioni pubblicitarie tutte le prestazioni ° di qualsiasi natura esse siano ° effettuate dalle agenzie pubblicitarie e volte a promuovere la vendita di merci o la fornitura di servizi.

Il governo spagnolo e quello francese sostengono che, al pari delle altre disposizioni della direttiva, la disposizione relativa alle prestazioni pubblicitarie di cui all' art. 9, n. 2, lett. e), si riferisce ad operazioni chiaramente specificate, qualificabili in base alla loro stessa natura, che costituiscono prestazioni pubblicitarie stricto sensu. Infatti, il governo francese definisce le prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva come le prestazioni che concorrono alla produzione o alla diffusione di un messaggio o di un complesso di messaggi volti a vantare i pregi di un prodotto o del soggetto che ne cura la vendita, quale che sia il mezzo di trasmissione utilizzato. Da parte sua, il governo spagnolo definisce la nozione di cui trattasi come inclusiva dei servizi di diffusione, a prescindere dallo strumento utilizzato, nonché dei servizi di supporto che siano direttamente connessi o direttamente necessari a tale attività di diffusione.

Dall' applicazione di tali definizioni discende essenzialmente l' esclusione dall' ambito di applicazione della norma delle prestazioni a carattere promozionale connesse ad un' attività pubblicitaria come, ad esempio, i concorsi a premi, le attività ricreative, i cocktail, le cessioni di beni, ecc.

I due governi sottolineano peraltro che si giungerebbe ad una situazione di uniformità giuridica sia con la loro interpretazione, sia con quella proposta dalla Commissione.

12. Invero, per evitare i casi di doppia imposizione o di esenzione, è sufficiente applicare un' unica e medesima interpretazione.

E' anche vero che, come hanno affermato entrambi i governi, la circostanza che ° secondo quanto sostiene la Commissione ° gli orientamenti di quest' ultima siano condivisi dagli Stati membri ai quali non è stato contestato un inadempimento, non può costituire un criterio decisivo per la presa di posizione della Corte.

Ciò che conta è chiarire come vada interpretata la disposizione, alla luce del suo tenore, del suo contesto e delle sue finalità.

13. La Commissione ha inizialmente dedotto che né il contesto della disposizione né le sue finalità offrono spunti interpretativi e che è pertanto necessario procedere ad un' interpretazione basata sul linguaggio corrente (4).

Le parti hanno altresì vagliato il modo in cui l' espressione "prestazione pubblicitaria" viene intesa dall' "uomo della strada" e dai professionisti del settore, basandosi, tra l' altro, sulle definizioni offerte da alcuni dizionari francesi e spagnoli.

I due governi hanno inoltre richiamato, a sostegno dell' interpretazione da essi proposta, le definizioni date a tale nozione dalla direttiva 84/450 in materia di pubblicità ingannevole e dalla direttiva 89/552 sulla televisione senza frontiere (5) nonché dalla convenzione del Consiglio d' Europa sulla televisione transfrontaliera.

14. Spero mi verrà concesso di non dilungarmi su queste considerazioni che trovano ampio spazio nella relazione d' udienza.

Le divergenze che emergono da questi tentativi di interpretazione linguistica della norma danno adito ad alcune perplessità circa la possibilità di giungere in tal modo ad una soluzione generalmente accettabile.

Non sembra inoltre possibile trarre alcun elemento d' interpretazione significativo dalle definizioni provenienti dagli atti comunitari e dagli altri documenti citati in quanto essi sono stati adottati in contesti e con obiettivi diversi rispetto a quelli che caratterizzano l' ambito dell' IVA.

15. Ciò che più mi porta a respingere ogni tentativo di risolvere il problema di interpretazione in base al significato naturale dell' espressione "prestazione pubblicitaria" è tuttavia la considerazione che l' obiettivo della disposizione di cui trattasi, alla luce dei principi fondamentali del sistema dell' IVA, fornisce solidi elementi interpretativi.

Occorre ricordare che nei 'considerando' della direttiva è stato sottolineato che il paese del destinatario deve essere il luogo della cessione e quindi il luogo dell' imposizione "per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci".

Nella replica presentata nell' ambito dell' azione promossa contro il Regno di Spagna, la Commissione ha peraltro fondatamente sostenuto che la disposizione deve essere interpretata alla luce del 'considerando' sopra citato.

16. Il principio fondamentale in materia di imposta sul valore aggiunto è che essa deve gravare in ultima istanza sul consumatore finale, vale a dire sull' acquirente del bene considerato, sia che si tratti di una merce che di una prestazione di servizi.

E' senz' altro vero che il sistema dell' IVA prevede alcune deroghe a tale principio, ma è pur sempre con riferimento a quest' ultimo che vanno interpretate le disposizioni che non costituiscono deroghe esplicite a tale principio.

17. L' art. 9, n. 2, lett. e), fissa, in conformità con il detto 'considerando' , il paese del destinatario come luogo dell' imposizione, proprio per il fatto che si tratta di prestazioni di servizi tra soggetti passivi, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci.

Le prestazioni volte a promuovere la vendita di merci o la fornitura di servizi al consumatore finale sono rese dal prestatore di servizi (l' agenzia pubblicitaria) all' operatore (il produttore o il commerciante) il quale desidera che un prodotto venga venduto al consumatore finale.

Le presenti cause vertono su operazioni effettuate tra soggetti passivi (l' operatore non è il consumatore finale) e riguardano costi che sono compresi nel prezzo delle merci, che deve essere pagato dal consumatore finale per il prodotto acquistato e sul quale egli deve versare l' IVA nel paese in cui viene effettuato il pagamento definitivo dell' imposta.

18. Nell' ambito della causa contro la Repubblica francese, è stata citata una sentenza pronunciata dalla Cour administrative d' appel di Parigi il 10 dicembre 1991. Si trattava di un' agenzia pubblicitaria francese che era stata incaricata dalla birreria belga Bass di organizzare un' importante campagna promozionale al fine di far meglio conoscere il marchio "Bass" ai consumatori francesi di birra. L' agenzia pubblicitaria francese aveva quindi allestito lungo la Senna una manifestazione pubblicitaria ricostituendo un porto inglese, con una terrazza, un palco e un battello, il tutto finalizzato a pubblicizzare la birra "Bass". Lo spazio così predisposto veniva utilizzato per la degustazione gratuita della birra "Bass" da parte del pubblico, per accogliere varie personalità dell' ambiente sportivo, della televisione e dello spettacolo; le manifestazioni pubblicitarie organizzate venivano annunciate sulla stampa e dalle emittenti radiofoniche locali e non hanno dato luogo ad alcun incasso. Le autorità francesi hanno ritenuto che le spese inerenti alla manifestazione, per quanto riguarda gli inviti, il noleggio dei battelli, il compenso degli artisti, l' allestimento del palco ed i servizi di sorveglianza, nonché parte del compenso dell' agenzia, non rientrassero nell' ambito delle prestazioni pubblicitarie ai sensi della direttiva. L' agenzia pubblicitaria ha sostenuto la tesi opposta.

La Cour d' appel ha dichiarato che la nozione di prestazioni pubblicitarie comprende "il complesso delle operazioni che vi concorrono effettivamente; che, qualora le varie attività svolte abbiano un' unica finalità comune, esclusivamente pubblicitaria, esse devono per ciò stesso e quale che sia la forma che assumono tali interventi destinati al pubblico considerarsi come direttamente connesse all' esecuzione di una prestazione unica dalla quale non possono essere dissociate; che pertanto, dalle circostanze sopra esposte, discende che [l' agenzia pubblicitaria], con il complesso delle attività svolte in esecuzione del contratto per la promozione pubblicitaria della birra 'Bass', ha effettuato a fronte di un compenso globale 'prestazioni pubblicitarie' (...); che di conseguenza, ed essendo pacifico che il destinatario delle prestazioni pubblicitarie fornite dall' [agenzia pubblicitaria] è soggetto all' imposta sul valore aggiunto in un altro Stato membro della Comunità, il ministro non può fondatamente sostenere (...)" che l' IVA su tali prestazioni debba essere versata in Francia.

A mio parere questa sentenza, impugnata dinanzi al Conseil d' État, è corretta e rappresenta del resto un valido esempio dell' importanza pratica delle questioni dibattute in questa sede.

19. Ritengo che si possa partire dal principio che l' art. 9, n. 2, lett. e), debba essere applicato almeno nei casi in cui un operatore stabilito in un paese si rivolge ad un' agenzia pubblicitaria stabilita in un altro paese per l' organizzazione di una campagna pubblicitaria e che i diversi strumenti utilizzati per la realizzazione della campagna sono effettivamente volti a promuovere la vendita dei prodotti dell' operatore di cui trattasi.

Non mi sembra opportuno, in una situazione come quella sopra descritta, dare alla nozione di prestazioni pubblicitarie un ambito di applicazione ristretto. Non vi è motivo di operare una distinzione tra gli strumenti utilizzati, differenziando la situazione in cui gli strumenti appartengono all' ambito tradizionale delle prestazioni pubblicitarie da quella in cui si ricorre ad altri strumenti commerciali, come i concorsi a premi e le dimostrazioni, o ancora la situazione in cui le spese dell' agenzia pubblicitaria si riferiscono a prestazioni pubblicitarie stricto sensu da quella in cui esse comprendono anche le spese di acquisto dei premi destinati ai concorsi, le spese di locazione di locali o quelle relative all' acquisto di cibo e bevande in relazione ad attività pubblicitarie in senso lato.

Ciò che è determinante è la considerazione che le spese possono essere qualificate in buona fede come spese volte a promuovere la vendita dei prodotti del destinatario delle prestazioni pubblicitarie, rientrando quindi nel prezzo pagato dal consumatore finale per tale prodotto.

20. Vi è inoltre una ragione di ordine pratico per privilegiare questa interpretazione della nozione di prestazioni pubblicitarie. Essa consente infatti all' agenzia pubblicitaria di non dover suddividere le fatture emesse ai clienti a seconda che riguardino attività pubblicitarie in senso stretto, per le quali

l' IVA dovrà essere versata nel paese del destinatario, o attività che non sono considerate prestazioni pubblicitarie, per le quali l' IVA dovrà essere versata nel paese dell' agenzia stessa, con la conseguenza di far gravare in ultima analisi l' IVA sul destinatario della prestazione, a meno che la normativa comunitaria non gli consenta di ottenere un rimborso di tale imposta (6).

21. Non è verosimilmente possibile escludere che una concezione ampia della nozione di prestazioni pubblicitarie possa dar luogo ad abusi. Si deve certamente consentire agli Stati membri di premunirsi contro quest' eventualità. Per questo motivo ho parlato di operazioni che possano in buona fede considerarsi come volte a promuovere la vendita di prodotti.

22. Dalle considerazioni che precedono discende che la delimitazione della nozione di prestazioni pubblicitarie sancita dal diritto francese e spagnolo, secondo cui alcune operazioni non vanno considerate alla stregua di prestazioni pubblicitarie, è incompatibile con le disposizioni dell' art. 9, n. 2, lett. e), della direttiva. I ricorsi della Commissione vanno quindi accolti.

23. Quest' ultima affermazione non costituisce una presa di posizione sulla questione se l' art. 9, n. 2, lett. e), riguardi soltanto, come sostiene la Commissione, le prestazioni delle agenzie pubblicitarie o se le prestazioni pubblicitarie ai sensi della norma suddetta possano essere effettuate anche da imprese diverse dalle agenzie pubblicitarie.

Né è stato accertato se sia da ritenersi opportuno limitare l' ambito di applicazione della detta disposizione nei casi in cui le agenzie pubblicitarie si limitino a fornire prestazioni isolate che non costituiscono prestazioni pubblicitarie in senso stretto, come ad esempio nel caso di una manifestazione unica durante la quale alcuni potenziali consumatori di un prodotto vengono invitati per un soggiorno in albergo per assistere ad una dimostrazione dello stesso prodotto.

24. Come ho già rilevato, il Granducato di Lussemburgo non ha presentato alcuna difesa e la Commissione ha quindi chiesto alla Corte di accogliere le sue conclusioni ma di non pronunciarsi prima che si concluda il procedimento relativo ai ricorsi proposti contro il Regno di Spagna e la Repubblica francese.

Ai sensi dell' art. 94, n. 2, del regolamento di procedura, prima di emettere una sentenza contumaciale occorre esaminare "se il ricorso è ricevibile" e accertare "se sono state regolarmente adempiute le formalità prescritte e se le conclusioni del ricorrente appaiono fondate" (7). Poiché non è dubbio che il ricorso è ricevibile, che le formalità sono state regolarmente adempiute e che, stando alle considerazioni sopra esposte, le conclusioni della Commissione sono da ritenersi fondate, il Granducato di Lussemburgo deve essere condannato conformemente alle conclusioni della Commissione.

Conclusioni

25. Propongo pertanto alla Corte di dichiarare che:

° avendo escluso una serie di operazioni economiche dalla nozione di "prestazioni pubblicitarie" di cui all' art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza della direttiva;

° avendo escluso una serie di operazioni economiche (come le conferenze stampa, i seminari, i cocktail, le manifestazioni ricreative e la locazione di locali a scopo pubblicitario) dalla nozione di "prestazioni pubblicitarie" di cui all' art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA, il Granducato di Lussemburgo è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza della direttiva;

° avendo istituito e mantenendo in vigore un regime IVA relativo alle attività pubblicitarie che esclude talune prestazioni, come le azioni promozionali, dalla nozione di "prestazioni pubblicitarie" di cui all' art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA, il Regno di Spagna è venuto meno agli

obblighi che gli incombono in forza della direttiva;

° i tre Stati membri vanno condannati alle spese della causa che rispettivamente li concerne.

() Lingua originale: il danese.*

(1) ° Direttiva 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).

(2) ° Quanto afferma la Commissione su tal punto riguarda ora anche l' Irlanda. Inizialmente la Commissione aveva proposto un ricorso analogo contro la Repubblica d' Irlanda, contemporaneamente ai tre presenti ricorsi. Poiché il governo irlandese ha riconosciuto la fondatezza delle conclusioni della Commissione, quest' ultima ha rinunciato agli atti.

(3) ° V. sentenza della Corte 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans-Tirreno (Racc. pag. 231).

(4) ° La Commissione si riferisce alla sentenza della Corte 14 maggio 1985, causa 139/84, Van Dijk' s Boekhuis (Racc. pag. 1405), nella quale il termine fabbricato era stato interpretato in base al linguaggio corrente.

(5) ° V., rispettivamente, GU 1984, L 250, pag. 17 e GU 1989, L 298, pag. 23.

(6) ° Secondo quanto chiarito in udienza dal governo spagnolo, non è previsto un rimborso dell' IVA sulle prestazioni che non sono considerate come prestazioni pubblicitarie. Il governo francese ha dichiarato che il rimborso dell' IVA dipende dalla natura delle prestazioni considerate. V. ancora, su tal punto, la direttiva 79/1072 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, del 27.12.1979, pag. 11).

(7) ° Fino ad ora la Corte ha emesso soltanto due sentenze contumaciali. V., in ultimo, sentenza 21 settembre 1989, causa 68/88, Commissione/Grecia (Racc. pag. 2965).