

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 februarie 2009(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 9 alineatul (2) litera (e) – Articolul 9 alineatul (3) litera (b) – A treisprezecea directivă TVA – Articolul 2 – Locul prestării de servicii – Servicii de publicitate – Restituirea TVA-ului – Reprezentant fiscal”

În cauza C-1/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 20 septembrie 2007, primită de Curte la 2 ianuarie 2008, în procedura

Athesia Druck Srl

împotriva

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 noiembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Athesia Druck Srl, de B. Migliucci și T. Kofler, avocați;
- pentru guvernul italian, de domnul R. Adam, în calitate de agent, asistat de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul A. Aresu și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind

armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin A zecea directiv? 84/386/CEE a Consiliului din 31 iulie 1984 (JO L 208, p. 58, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Athesia Druck Srl (denumit? în continuare „Athesia Druck”), pe de o parte, ?i Ministero dell’Economia e delle Finanze, precum ?i Agenzia delle Entrate, pe de alt? parte, în leg?tur? cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea ad?ugată (denumit? în continuare „TVA”) stabilit? suplimentar, adresat? Athesia Druck pentru anii 1993 ?i 1994.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Al ?aptelea considerent al celei de A ?asea directive este formulat astfel:

„Întrucât stabilirea locului efectuării opera?iunilor taxabile a condus la conflicte între statele membre privind jurisdic?ia, în special în ceea ce prive?te [...] prestarea de servicii; întrucât, de?i locul unde se desf??oar? o prestare de servicii este considerat în principiu ca fiind locul unde prestatorul ?i?a stabilit locul de desf??urare a activit??ii sale profesionale, acesta este definit ca aflându?se în ?ara clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al c?ror cost este inclus în pre?ul bunurilor”. [traducere neoficial?]

4 În temeiul articolului 6 alineatul (4) din A ?asea directiv?, atunci când o persoan? impozabil? care ac?ionează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consider? c? a primit ?i a prestat ea îns??i serviciile respective.

5 Articolul 9 din A ?asea directiv? prevede:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(e) locul prestării urm?toarelor servicii unor clien?i stabili?i în afara Comunit??ii sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o ?ară diferit? de cea a prestatorului, este locul unde clientul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absen?a unui astfel de loc, locul unde î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?:

[...]

– serviciile de publicitate,

[...]

(3) Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește prestările de servicii prevăzute la alineatul (2) litera (e) [...]:

(a) locul prestării serviciilor, care, conform prezentului articol, este situat pe teritoriul țării, ca fiind situat în afara Comunității, atunci când utilizarea și exploatarea efective ale serviciilor au loc în afara Comunității;

(b) locul prestării serviciilor, care, conform prezentului articol, este situat în afara Comunității, ca fiind situat pe teritoriul țării, atunci când utilizarea și exploatarea efective ale serviciilor au loc pe teritoriul țării.

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 2 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă”) prevede următoarele:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, orice [TVA] aplicat [...] unor servicii care i-au fost prestate [...] pe teritoriul țării de către alte persoane impozabile [...], în măsura în care aceste [...] servicii nu sunt folosite [a se citi «sunt folosite»] [...] pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

(3) Statele membre pot solicita numirea unui reprezentant fiscal.”

Reglementarea națională

7 Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 de instituire și reglementare a taxei pe valoarea adăugată (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), în versiunea sa aplicabilă la momentul situației de fapt din acțiunea principală (denumită în continuare „Decretul privind TVA-ul”), transpune în dreptul italian dispozițiile din A șasea directivă menționate mai sus.

8 Articolul 7 din Decretul privind TVA-ul prevede:

„[...]

Prestările de servicii sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când sunt furnizate de persoane care au domiciliul sau de persoane care au reședința pe teritoriul respectiv și care nu și-au stabilit domiciliul în străinătate, precum și atunci când sunt furnizate de sedii comerciale fixe în Italia ale unor persoane cu domiciliul sau cu reședința în străinătate; acestea nu sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când sunt furnizate de sedii comerciale fixe în străinătate ale unor persoane cu domiciliul sau reședința în Italia. În sensul prezentului articol, prin domiciliu se înțelege, pentru alte persoane decât persoanele fizice, locul unde este situat sediul legal, iar prin reședință, locul unde este situat sediul real.

Prin derogare de la paragraful precedent:

[...]

d) [...] serviciile de publicitate [...], precum și serviciile de intermediere inerente serviciilor menționate și cele inerente obligației de a nu le exercita sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când sunt furnizate unor persoane care au domiciliul sau unor persoane care au reședința pe teritoriul respectiv și care nu și-au stabilit domiciliul în străinătate, precum și atunci când acestea sunt furnizate unor sedii comerciale fixe în Italia ale unor persoane cu domiciliul sau cu reședința în străinătate, cu excepția cazului în care sunt folosite în exteriorul Comunității Economice Europene;

e) prestările de servicii prevăzute la punctul precedent furnizate unor persoane cu domiciliul sau cu reședința în alte state membre ale Comunității Economice Europene sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când clientul nu este supus impozitului în statul în care are domiciliul sau reședința;

f) prestările de servicii prevăzute la [litera] e), [...] furnizate unor persoane cu domiciliul și cu reședința în afara Comunității Economice Europene [...] sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când sunt utilizate acolo; aceste din urmă servicii, dacă sunt prestate de către persoane cu domiciliul sau cu reședința în Italia unor persoane cu domiciliul sau cu reședința în afara Comunității Economice Europene, sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului atunci când sunt folosite în Italia sau într-un alt stat membru al Comunității.

9 Potrivit articolului 17 din Decretul privind TVA-ul:

„Sunt supuse taxei persoanele care efectuează livrări de bunuri și prestări de servicii impozabile; aceste persoane vor trebui să plătească taxa Trezoreriei [...].

Obligațiile și drepturile care decurg din aplicarea prezentului decret în privința operațiunilor efectuate pe teritoriul statului de către sau pentru persoane care nu sunt stabilite în Italia și care nu dispun de un sediu comercial fix în Italia pot fi exercitate sau îndeplinite, potrivit normelor obișnuite, de un reprezentant stabilit pe teritoriul statului [...], care răspunde în solidar cu persoana reprezentată de obligațiile care decurg din aplicarea prezentului decret. [...]

În lipsa unui reprezentant numit conform paragrafului precedent, obligațiile privind [...] serviciile prestate pe teritoriul statului de către persoane stabilite în străinătate, precum și obligațiile privind prestările de servicii prevăzute la articolul 3 punctul 2, furnizate de persoane stabilite în străinătate unor persoane stabilite în stat, trebuie îndeplinite de furnizorii sau de clienții care [...] folosesc serviciile în cadrul exploatarea unei întreprinderi, al exercitării unei activități artistice sau a unei profesii. [...]

Dispozițiile celui de al doilea și ale celui de al treilea paragraf nu se aplică operațiunilor efectuate de către sau pentru sedii comerciale fixe în Italia ale persoanelor cu reședința în străinătate.”

10 În ceea ce privește articolul 38 ter din Decretul privind TVA-ul, acesta reia în esență dispozițiile din A treisprezecea directivă.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 În cursul anilor 1993 și 1994, societatea de drept austriac Athesia Advertising GmbH (denumită în continuare „Athesia Advertising”), cu sediul în Innsbruck (Austria) și care are ca obiect de activitate exploatarea unei agenții de publicitate, a cumpărat, în nume propriu și pentru

clien?i austrieci ?i germani, spa?ii publicitare în mass?media italian? (ziare, reviste, radio ?i televiziune), operând din Austria, f?r? a avea un sediu comercial fix în Italia. Athesia Advertising avea totu?i o filial? italian?, Athesia Druck, situat? la Bressanone (Italia), numit? drept reprezentantul s?u fiscal în temeiul articolului 17 din Decretul privind TVA?ul.

12 Serviciile de publicitate în cauz? în ac?iunea principal? determinau facturarea TVA?ului. Facturile erau întocmite pe cele dou? nume de societ??i Athesia Advertising ?i Athesia Druck. Athesia Advertising presta ulterior, dac? era cazul, propriile servicii pentru clien?ii s?i. Întrucât TVA?ul era pl?tit în Italia, Athesia Druck a solicitat autorit??ilor italiene restituirea acestuia, în temeiul celei de A treisprezecea directive.

13 În 1999, Ufficio IVA di Bolzano [Oficiul pentru TVA din Bolzano (Italia)] a comunicat c?tre Athesia Druck o rectificare de TVA în temeiul declara?iilor depuse de această societate pentru anii 1993 ?i 1994 în calitate de reprezentant fiscal al Athesia Advertising, din cauza, astfel cum rezult? din decizia de trimitere, unei omiteri a factur?rii serviciilor de publicitate prestate c?tre clien?ii austrieci ?i germani ai Athesia Advertising. A?adar, în mod indirect, s?a pus problema localiz?rii prest?rii serviciilor respective.

14 Decizia de impunere privind TVA?ul stabilit suplimentar a fost înso?it? de o amend?.

15 Athesia Druck a contestat deciziile în cauz? de impunere privind TVA?ul stabilit suplimentar la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano care, prin deciziile din 11 aprilie ?i din 11 octombrie 2000, a respins ac?iunile introduse de această societate în m?sura în care priveau TVA?ul, dar le?a admis în m?sura în care priveau amenda, de care Athesia Druck a fost astfel exonerat?.

16 În apel, Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, prin decizia din 17 decembrie 2004, a respins atât ac?iunile Athesia Druck privind TVA?ul r?mas în sarcina sa, cât ?i apelurile incidente ale Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck a formulat un recurs împotriva acestei decizii în fa?a Corte suprema di cassazione, instan?a de trimitere.

18 În aceste condi?ii, Corte suprema di cassazione a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„În scopuri de TVA, conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A ?asea directiv? [...], care este locul prest?rii serviciului de publicitate furnizat de c?tre o persoan? stabilit? pe teritoriul unui stat membru al Comunit??ii Europene, în favoarea unui client stabilit în afara Comunit??ii, dar care are reprezentant fiscal pe teritoriul unui stat membru, ?i, în special, este acesta locul unde este stabilit destinatarul mesajului, locul unde are sediul societatea reprezentant fiscal pentru Italia a societ??ii din afara Comunit??ii, locul unde are sediul societatea din afara Comunit??ii care solicit? serviciul de publicitate sau locul unde are sediul clientul societ??ii din afara Comunit??ii?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească cum trebuie determinat locul prestării serviciilor de publicitate, în sensul articolului 9 din Așasea directivă, într-o situație precum cea din acțiunea principală, în care prestatorul de servicii este stabilit într-un stat membru, în timp ce clientul prestării, stabilit într-un stat terț, deși dispune de un reprezentant fiscal în statul membru respectiv, este uneori clientul final, și anume persoana care publică anunțul, iar alteori un client intermediar, care prestează el însuși un serviciu pentru propriii săi clienți, și anume persoanele care publică anunțul.

Observații introductive

20 Trebuie amintit că articolul 9 din Așasea directivă cuprinde norme care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii. În timp ce alineatul (1) al acestui articol conține, cu privire la acest subiect, o normă cu caracter general, la alineatul (2) al aceluiași articol se enumeră o serie de puncte de legătură specifice. Obiectivul acestor prevederi este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor (Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, punctul 14, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 20, și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 24).

21 Serviciile de publicitate, prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a doua liniuță din Așasea directivă, intră în domeniul de aplicare al acestor puncte de legătură specifice.

Cu privire la stabilirea locului prestării serviciilor de publicitate în temeiul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așasea directivă

22 Din formularea însăși a articolului 9 alineatul (2) litera (e) a doua liniuță din Așasea directivă rezultă că locul prestării serviciilor de publicitate unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

23 Conform jurisprudenței Curții, articolul 9 alineatul (2) litera (e) a doua liniuță din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că se aplică nu numai prestării serviciilor de publicitate furnizate în mod direct și facturate de prestatorul de servicii unei persoane impozabile care publică anunțul, ci și serviciilor prestate în mod indirect de către persoana care publică anunțul și facturate unui terț care le refacturează persoanei care publică anunțul (Hotărârea din 15 martie 2001, SPI, C-108/00, Rec., p. I-2361, punctul 22, și Hotărârea din 5 iunie 2003, Design Concept, C-438/01, Rec., p. I-5617, punctul 17).

24 Prin urmare, caracterul indirect al serviciilor, care rezultă din faptul că au fost prestate și facturate de către un prim prestator unei întreprinderi, aceasta însăși însărcinată să presteze servicii de publicitate, înainte de a fi facturate de aceasta din urmă persoanei care publică anunțul, nu se opune aplicării articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așasea directivă (Hotărârea Design Concept, citată anterior, punctul 18).

25 Curtea a ar?tat în mod expres c?, în temeiul alineatelor (1) ?i (2) ale articolului 9 men?ionat, stabilirea locului unei prest?ri de servicii depinde numai de locul în care sunt stabili?i prestatorul sau clientul prest?rii în cauz?, acest articol neinstituind nicidecum obliga?ia s? se ?in? seama de opera?iunile ulterioare acestei prime prest?ri de servicii (a se vedea în acest sens Hot?rârea Design Concept, citat? anterior, punctul 26).

26 Astfel, într?un caz de prestare de servicii în mod indirect, precum cel în cauz? în ac?iunea principal?, care implic? un prim prestator de servicii, un client intermediar ?i o persoan? care public? anun?ul care beneficiaz? de servicii de la clientul intermediar, trebuie s? se analizeze în mod separat opera?iunea de prestare de servicii de c?tre primul prestator pentru clientul intermediar, în scopul de a determina locul de impozitare a acestei opera?iuni (a se vedea în acest sens Hot?rârea Design Concept, citat? anterior, punctul 28).

27 A?adar, trebuie s? se considere c?, în ceea ce prive?te serviciile de publicitate, atunci când clientul prest?rii este stabilit în afara teritoriului Comunit??ii, locul prest?rii serviciilor este, în principiu, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A ?asea directiv?, stabilit la sediul clientului respectiv, f?r? a fi nevoie s? se ia în considerare faptul c? acest client nu este în mod necesar ultima persoan? care public? anun?ul.

Cu privire la stabilirea locului prest?rii serviciilor de publicitate în temeiul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv?

28 Prin derogare de la norma men?ionat? la punctul precedent din prezenta hot?râre, articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv? permite unui stat membru, pentru a evita cazurile de neimpozitare în ceea ce prive?te prestarea serviciilor prev?zute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din această directiv?, s? considere locul de prestare a serviciilor, care, conform acestui articol, este situat în afara Comunit??ii, ca fiind situat pe teritoriul ??rii atunci când utilizarea ?i exploatarea efective ale serviciilor au loc pe teritoriul ??rii.

29 Trebuie s? se precizeze c? ?ara pe teritoriul c?reia au loc utilizarea ?i exploatarea efective, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv?, este în?eleas?, în materia serviciilor de publicitate, ca fiind ?ara din care sunt difuzate mesajele publicitare.

30 Astfel, independent de faptul c? destinatarii acestor servicii pot fi r?spândi?i în întreaga lume, este cert c? mass?media italian? este înainte de toate difuzat? în Italia.

31 Prin urmare, utilizarea ?i exploatarea efective ale mesajelor publicitare trebuie considerate, în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, ca având loc în Italia.

32 Din cele de mai sus rezult? c?, în cazul punerii în aplicare a posibilit??ii prev?zute de această dispozi?ie ?i într?o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, autorit??ile fiscale ale statului membru în cauz? ar fi îndrept??ite, în temeiul dispozi?iilor coroborate ale alineatelor (2) ?i (3) ale articolului 9 din A ?asea directiv?, s? priveasc? serviciile de publicitate furnizate de c?tre prestator clientului, final sau intermediar, ca fiind efectuate pe teritoriul statului ?i impozabile ca atare, dar nu s? considere impozabile serviciile prestate de clientul intermediar, stabilit în afara Comunit??ii, propriilor s?i clien?i.

33 O prestare de servicii care, potrivit criteriilor stabilite la articolul 9 alineatul (1) din A 7a directivă, este exterioră Comunității (prezența sediului social într-un stat terț și absența unui sediu comercial fix într-un stat membru) și care nu este prevăzută la alineatul (2) litera (e) al aceluiași articol nu poate face obiectul derogării prevăzute la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă.

Cu privire la incidența noțiunii de reprezentant fiscal asupra stabilirii locului prestării serviciilor de publicitate

34 Trebuie să se sublinieze că numirea unui reprezentant fiscal, astfel cum este menționată, în special, la articolul 2 alineatul (3) din A treisprezecea directivă și la articolul 17 din Decretul privind TVA-ul, rămâne, în sine, fără incidență cu privire la caracterul impozabil sau neimpozabil al serviciilor primite sau prestate de către persoana reprezentată, din moment ce mecanismul reprezentării are ca scop doar să permită fiscalului să aibă un interlocutor național atunci când persoana impozabilă este stabilită în străinătate.

35 Totuși, situația este diferită atunci când reprezentantul fiscal exercită un rol economic în serviciile în cauză, dar în acest caz operațiunile pe care le efectuează sunt impozabile în temeiul acestui rol, și nu al calității sale de reprezentant fiscal.

36 Totuși, din dosar, precum și din declarațiile făcute de guvernul italian în cadrul 7edineii reiese că Athesia Druck nu a jucat în acțiunea principală niciun rol economic în serviciile în cauză și nu poate, așadar, să fie considerată ca fiind un intermediar în sensul articolului 6 alineatul (4) din A 7a directivă.

Cu privire la incidența pe care o are stabilirea locului prestării serviciilor de publicitate asupra dreptului la restituirea TVA-ului

37 Trebuie să se precizeze că, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă, caracterul impozabil al prestării de servicii nu se opune dreptului persoanei impozabile la restituirea TVA-ului atunci când aceasta îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din A treisprezecea directivă.

38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată după cum urmează:

— în ceea ce privește serviciile de publicitate, atunci când clientul prestării este stabilit în afara teritoriului Comunității, locul prestării este, în principiu, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A 7a directivă, stabilit la sediul clientului. Cu toate acestea, statele membre pot recurge la posibilitatea prevăzută la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă, stabilind locul prestării de servicii în cauză, prin derogare de la principiul menționat, pe teritoriul statului membru respectiv;

— dacă se recurge la posibilitatea prevăzută la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă, o prestare de servicii de publicitate efectuată de un prestator stabilit în Comunitate în favoarea unui client stabilit într-un stat terț, indiferent dacă acest client este clientul final sau clientul intermediar, este considerată a fi efectuată în Comunitate, cu condiția ca utilizarea și exploatarea efective, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă, să aibă loc pe teritoriul statului membru respectiv. Aceasta este situația, în ceea ce privește prestarea de servicii de publicitate, atunci când mesajele publicitare care fac obiectul prestării de servicii sunt difuzate din statul membru respectiv;

- articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7 asea directiv? nu poate conduce la impozitarea prest?rii serviciilor de publicitate asigurate de un prestator de servicii stabilit în afara Comunit??ii pentru proprii s?i clien?i, chiar dac? acest prestator de servicii ar fi avut calitatea de client intermediar în temeiul unei prest?ri de servicii anterioare, din moment ce o astfel de prestare nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din această directiv? ?i, mai general, al articolului 9 din directiva men?ionat? în ansamblul s?u, dispozi?ii la care face trimitere în mod expres articolul 9 alineatul (3) litera (b) din aceea?i directiv?;
- caracterul impozabil al prest?rii în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A 7 asea directiv? nu se opune dreptului persoanei impozabile la restituirea TVA?ului atunci când aceasta îndepline?te condi?iile prev?zute la articolul 2 din A treisprezecea directiv? ?i
- numirea unui reprezentant fiscal r?mâne, în sine, f?r? inciden?? asupra caracterului impozabil sau neimpozabil al serviciilor primite sau prestate de c?tre persoana reprezentat?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

39 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

În ceea ce prive?te serviciile de publicitate, atunci când clientul prest?rii este stabilit în afara teritoriului Comunit??ii Europene, locul prest?rii este, în principiu, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A 7 asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin A zecea directiv? 84/386/CEE a Consiliului din 31 iulie 1984, stabilit la sediul clientului. Cu toate acestea, statele membre pot recurge la posibilitatea prev?zut? la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7 asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat?, stabilind locul prest?rii de servicii în cauz?, prin derogare de la principiul men?ionat, pe teritoriul statului membru respectiv.

Dac? se recurge la posibilitatea prev?zut? la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7 asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat?, o prestare de servicii de publicitate efectuat? de un prestator stabilit în Comunitatea European? în favoarea unui client stabilit într?un stat ter?, indiferent dac? acest client este clientul final sau clientul intermediar, este considerat? a fi efectuat? în Comunitatea European?, cu condi?ia ca utilizarea ?i exploatarea efective, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A 7 asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat?, s? aib? loc pe teritoriul statului membru respectiv. Aceasta este situa?ia, în ceea ce prive?te prestarea de servicii de publicitate, atunci când mesajele publicitare care fac obiectul prest?rii de servicii sunt difuzate din statul membru respectiv.

Articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă 77/388, astfel cum a fost modificat, nu poate conduce la impozitarea prestării serviciilor de publicitate asigurate de un prestator de servicii stabilit în afara Comunității Europene pentru proprii și clienți, chiar dacă acest prestator de servicii ar fi avut calitatea de client intermediar în temeiul unei prestări de servicii anterioare, din moment ce o astfel de prestare nu intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din această directivă și, mai general, al articolului 9 din directiva menționată în ansamblul său, dispoziții la care face trimitere în mod expres articolul 9 alineatul (3) litera (b) din aceeași directivă.

Caracterul impozabil al prestării în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A 7a directivă 77/388, astfel cum a fost modificat, nu se opune dreptului persoanei impozabile la restituirea TVA-ului atunci când aceasta îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității.

Numirea unui reprezentant fiscal rămâne, în sine, fără incidență asupra caracterului impozabil sau neimpozabil al serviciilor primite sau prestate de către persoana reprezentată.

Semnături

* Limba de procedură: italiana.