SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

19 febbraio 2009 *

Nel procedimento C-1/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte suprema di cassazione con decisione 20 settembre 2007, pervenuta in cancelleria il 2 gennaio 2008, nella causa

Athesia Druck Srl

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Lingua processuale: l'italiano.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, dalla sig.ra P. Lindh e dal sig. A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 novembre 2008,

considerate le osservazioni presentate:

— per l'Athesia Druck Srl, dagli avv.ti B. Migliucci e T. Kofler;

— per il governo italiano, dal sig. R. Adam, in qualità di agente, assistito dal sig. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. A. Aresu 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 pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), 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), come modificata dalla decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE (GU L 208, pag. 58; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra l'Athesia Druck Srl (in prosieguo: l'«Athesia Druck») e il Ministero dell'Economia e delle Finanze nonché l'Agenzia delle Entrate, in merito ad un avviso di accertamento relativo all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), notificato all'Athesia Druck riguardo agli esercizi 1993 e 1994.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Il settimo 'considerando' della sesta direttiva è così formulato:

«considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda (…) le prestazioni di servizi; che 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».

4 In forza dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva, allorché un soggetto passivo che agisce a proprio nome ma per conto di altri partecipa ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito personalmente tali servizi.

5 L'art. 9 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«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:

(…)

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 di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(…)

— prestazioni pubblicitarie,

(…).

3. Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), (…), considerare:

a) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese a norma del presente articolo come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità;

b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese.

(…)».

6 L'art. 2 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40; in prosieguo: la «tredicesima direttiva»), enuncia quanto segue:

«1. Fatti salvi gli articoli 3 e 4, ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità, alle condizioni stabilite in appresso, l'[IVA] applicata a servizi che gli sono resi (…) all'interno del paese da altri

soggetti passivi (…), nella misura in cui questi (…) servizi sono impiegati ai fini (…) delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, punto 1, lettera b), della presente direttiva.

2. Gli Stati membri possono subordinare il rimborso di cui al paragrafo 1 alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari.

3. Gli Stati membri possono esigere la designazione di un rappresentante fiscale».

La normativa nazionale

7 Il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (Supplemento ordinario alla GURI 11 novembre 1972, n. 292), nella sua versione applicabile al momento dei fatti della causa principale (in prosieguo: il «decreto relativo all'IVA»), traspone nel diritto italiano le disposizioni summenzionate della sesta direttiva.

8 L'art. 7 del decreto relativo all'IVA dispone quanto segue:

«(…)

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

In deroga al comma precedente:

(...)

d) (...) le prestazioni pubblicitarie (...), nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea;

e) le prestazioni di servizi di cui alla lettera precedente rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità economica europea, si considerano

effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza;

f) le prestazioni di servizi di cui alla lettera e), (…) rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità economica europea (…) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate; queste ultime prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica europea si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa».

9 In base all'art. 17 del decreto relativo all'IVA:

«L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario (…).

Gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, da un rappresentante residente nel territorio dello Stato (…), il quale risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti dall'applicazione del presente decreto. (…).

In mancanza di un rappresentante nominato ai sensi del comma precedente, gli obblighi relativi (…) alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero, nonché gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui al n. 2 dell'art. 3, rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, devono essere adempiuti dai cessionari o committenti medesimi che (…) utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. (…).

Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero».

10 L'art. 38 ter del decreto relativo all'IVA, quanto ad esso, riproduce in sostanza le disposizioni della tredicesima direttiva.

Causa principale e questione pregiudiziale

11 Nel corso degli anni 1993 e 1994, la società di diritto austriaco Athesia Advertising GmbH (in prosieguo: l'«Athesia Advertising»), con sede a Innsbruck (Austria), il cui oggetto sociale era la gestione di un'agenzia pubblicitaria, ha acquistato, in nome proprio e per clienti austriaci e tedeschi, spazi pubblicitari presso media italiani (giornali, riviste, radio e televisione), operando dall'Austria, senza disporre di un centro di attività stabile in Italia. L'Athesia Advertising aveva tuttavia una filiale italiana, l'Athesia Druck, con sede a Bressanone, da essa designata come suo rappresentante fiscale in applicazione dell'art. 17 del decreto relativo all'IVA.

12 Le prestazioni pubblicitarie di cui trattasi nella causa principale davano luogo a fatturazione con IVA. Le fatture erano cointestate alle due società Athesia Advertising e Athesia Druck. L'Athesia Advertising, successivamente, effettuava, se del caso, le sue prestazioni per i propri clienti. Poiché l'IVA era stata riscossa in Italia, l'Athesia Druck ne ha chiesto il rimborso alle autorità tributarie italiane, ai sensi della tredicesima direttiva.

13 Nel 1999, l'Ufficio IVA di Bolzano ha notificato all'Athesia Druck una rettifica delle dichiarazioni IVA presentate da tale società relativamente agli anni 1993 e 1994 in quanto rappresentante fiscale dell'Athesia Advertising, a causa, come risulta dalla decisione di rinvio, di un'omessa fatturazione delle prestazioni pubblicitarie fornite ai clienti austriaci e tedeschi dell'Athesia Advertising. La questione della determinazione del luogo di dette prestazioni, dunque, si è posta indirettamente.

14 L'accertamento dell'IVA è stato accompagnato da un'ammenda.

15 L'Athesia Druck ha contestato gli accertamenti in questione dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano che, con decisioni dell'11 aprile e dell'11 ottobre 2000, ha respinto i ricorsi proposti da tale società nella parte relativa all'IVA, ma li ha accolti per la parte che riguardava l'ammenda, che è stata dichiarata non dovuta dall'Athesia Druck.

16 In appello, la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, con decisione 17 dicembre 2004, ha respinto sia i ricorsi dell'Athesia Druck vertenti sui diritti d'IVA confermati a suo carico sia gli appelli incidentali dell'Ufficio IVA di Bolzano.

17 L'Athesia Druck ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi alla Corte suprema di cassazione, giudice a quo.

18 La Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Quale sia ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e) della Sesta Direttiva (…), il luogo della prestazione pubblicitaria, resa da un soggetto avente sede nel territorio di uno Stato membro della Comunità europea a un destinatario stabilito fuori della Comunità, ma con rappresentante fiscale nel territorio di uno Stato membro, e, in particolare, se esso sia il luogo del destinatario del messaggio, il luogo ove ha sede la società rappresentante fiscale per l'Italia della società non comunitaria, il luogo ove ha sede la società non comunitaria richiedente la prestazione pubblicitaria o il luogo del committente della società non comunitaria».

Sulla questione pregiudiziale

19 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, come debba essere determinato il luogo di prestazioni pubblicitarie, ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva, in una situazione come quella oggetto della causa principale in cui il prestatore di servizi è stabilito in uno Stato membro mentre il destinatario della prestazione, stabilito in uno Stato terzo, sebbene con rappresentante fiscale in detto Stato membro, è talvolta il destinatario finale, vale a dire il committente di pubblicità, talaltra un destinatario intermedio, che effettua egli stesso una prestazione per i propri clienti, ossia i committenti di pubblicità.

Osservazioni preliminari

20 Occorre 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 idonei a portare a doppie imposizioni e, dall'altro, il mancato assoggettamento ad imposta di cespiti (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, e 6 novembre 2008, causa C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Racc. pag. I-8255, punto 24).

21 Le prestazioni pubblicitarie di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva rientrano nell'ambito di applicazione di tali criteri di collegamento specifici.

Sulla determinazione del luogo delle prestazioni pubblicitarie ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva

22 Dalla stessa formulazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva risulta che il luogo delle prestazioni pubblicitarie, 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 un centro di attività stabile per il quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

23 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso si applica non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un committente di pubblicità soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente al committente di pubblicità e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta al committente stesso (sentenze 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI, Racc. pag. I-2361, punto 22, e 5 giugno 2003, causa C-438/01, Design Concept, Racc. pag. I-5617, punto 17).

24 Ne consegue che il carattere indiretto delle prestazioni, risultante dal fatto che esse sono state fornite o fatturate da un primo prestatore ad un'impresa, a sua volta incaricata di effettuare servizi pubblicitari, prima di essere fatturate da quest'ultima al committente di pubblicità, non osta all'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva (citata sentenza Design Concept, punto 18).

25 La Corte ha dichiarato espressamente che, in forza dei nn. 1 e 2 di detto art. 9, la determinazione del luogo di una prestazione di servizi dipende unicamente da quello in cui il prestatore e il destinatario della prestazione controversa sono stabiliti, poiché tale articolo non implica assolutamente che sia tenuto conto delle operazioni posteriori a tale prima prestazione di servizi (v., in tal senso, citata sentenza Design Concept, punto 26).

26 Così, in un caso di prestazioni di servizi indiretti, come quello controverso nella causa principale, che comportano un primo prestatore di servizi, un destinatario intermedio e un committente di pubblicità che riceve prestazioni di servizi dal destinatario intermedio, occorre esaminare separatamente l'operazione di prestazioni di servizi fornita dal primo prestatore al destinatario intermedio, al fine di determinare il luogo d'imposizione di tale operazione (v., in tal senso, citata sentenza Design Concept, punto 28).

27 Si deve dunque considerare che, in materia di prestazioni pubblicitarie, qualora il destinatario della prestazione sia stabilito fuori del territorio della Comunità, il luogo della prestazione è fissato, in linea di principio, in base all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, ove ha sede detto destinatario, senza che occorra prendere in considerazione il fatto che tale destinatario non è necessariamente il committente finale di pubblicità.

Sulla determinazione del luogo delle prestazioni pubblicitarie ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva

28 In deroga alla regola enunciata al punto precedente della presente sentenza, l'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva consente ad uno Stato membro, per evitare i casi di mancata imposizione per quello che riguarda le prestazioni di servizi previste dall'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva, di considerare il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma di detto articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese.

29 Occorre precisare che, per paese all'interno del quale hanno luogo l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, in base all'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, s'intende, in materia di prestazioni pubblicitarie, il paese dal quale vengono diffusi i messaggi pubblicitari.

30 Infatti, indipendentemente dalla circostanza che i destinatari di tali prestazioni possano essere distribuiti in tutto il mondo, è certo che i media italiani sono diffusi soprattutto in Italia.

31 Pertanto, l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego di messaggi pubblicitari devono essere considerati, in circostanze come quelle di cui alla causa principale, effettuati in Italia.

32 Ne consegue che, nel caso in cui si sia fatto uso della facoltà prevista da tale disposizione, e in una situazione come quella di cui alla causa principale, le autorità tributarie dello Stato membro interessato sarebbero legittimate, in forza del combinato disposto dei nn. 2 e 3 dell'art. 9 della sesta direttiva, a considerare le prestazioni pubblicitarie fornite dal prestatore al destinatario, finale o intermedio, come effettuate nel territorio dello Stato ed imponibili in quanto tali, ma non a ritenere imponibili quelle rese ai propri clienti dal destinatario intermedio stabilito fuori della Comunità.

33 Una prestazione di servizi che, secondo i criteri di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, è esterna alla Comunità (presenza della sede legale in uno Stato terzo e mancanza di un centro di attività stabile in uno Stato membro) e che non è prevista dal n. 2, lett. e), di questo stesso articolo non può rientrare nell'ambito di applicazione della deroga contenuta nell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

Sull'incidenza della nozione di rappresentante fiscale sulla determinazione del luogo delle prestazioni pubblicitarie

34 Va sottolineato che la designazione di un rappresentante fiscale, come quello menzionato, in particolare, all'art. 2, n. 3, della tredicesima direttiva e all'art. 17 del decreto relativo all'IVA, è, di per sé, irrilevante ai fini della natura imponibile o meno delle prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata, giacché il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero.

35 Diverso è tuttavia il caso ove il rappresentante fiscale svolga un ruolo economico nelle prestazioni in questione, ma, in tale ipotesi, è in ragione di detto ruolo e non della sua qualità di rappresentante fiscale che le operazioni da lui effettuate sono imponibili.

36 Tuttavia, dal fascicolo nonché dalle dichiarazioni rese in udienza dal governo italiano risulta che l'Athesia Druck non ha svolto, nella causa principale, alcun ruolo economico nelle prestazioni in questione e, dunque, non può essere considerata un intermediario ai sensi dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva.

Sull'incidenza della determinazione del luogo delle prestazioni pubblicitarie sul diritto al rimborso dell'IVA

37 È necessario precisare che la natura imponibile della prestazione ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva non osta al diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA qualora questi soddisfi le condizioni di cui all'art. 2 della tredicesima direttiva.

38 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando quanto segue:

— in materia di prestazioni pubblicitarie, quando il destinatario della prestazione è stabilito fuori del territorio della Comunità, il luogo della prestazione, in linea di principio, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, è fissato ove ha sede il destinatario. Tuttavia, gli Stati membri possono avvalersi della facoltà prevista

dall'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, stabilendo il luogo della prestazione dei servizi in questione, in deroga a detto principio, all'interno dello Stato membro interessato;

— ove si sia fatto uso della facoltà di cui all'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, una prestazione pubblicitaria effettuata da un prestatore stabilito nella Comunità a vantaggio di un destinatario stabilito in uno Stato terzo, indipendentemente dal fatto che tale destinatario sia un destinatario finale o intermedio, è considerata essere stata effettuata nella Comunità, purché l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, avvengano all'interno dello Stato membro interessato. Tale è il caso quando, in materia di prestazioni pubblicitarie, la diffusione dei messaggi pubblicitari oggetto della prestazione avviene a partire dallo Stato membro interessato;

— l'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva non può condurre all'assoggettamento ad imposta di prestazioni pubblicitarie fornite da un prestatore di servizi stabilito fuori della Comunità per i propri clienti, anche qualora tale prestatore di servizi abbia avuto la qualità di destinatario intermedio nell'ambito di una prestazione di servizi precedente, poiché una prestazione siffatta non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva e, più in generale, dell'art. 9 di detta direttiva nel suo complesso, disposizioni cui rinvia espressamente l'art. 9, n. 3, lett. b), della stessa direttiva;

— la natura imponibile della prestazione ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva non osta al diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA qualora questi soddisfi le condizioni di cui all'art. 2 della tredicesima direttiva, e

— la designazione di un rappresentante fiscale non ha, di per sé, rilevanza sulla natura imponibile o meno di prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata.

Sulle spese

39 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Terza Sezione) dichiara:

In materia di prestazioni pubblicitarie, quando il destinatario della prestazione è stabilito fuori del territorio della Comunità europea, il luogo della prestazione, in linea di principio, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), 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, come modificata dalla decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE, è fissato ove ha sede il destinatario. Tuttavia, gli Stati membri possono avvalersi della facoltà prevista dall'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, stabilendo il

luogo della prestazione dei servizi in questione, in deroga a detto principio, all'interno dello Stato membro interessato.

Ove si sia fatto uso della facoltà di cui all'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, una prestazione pubblicitaria effettuata da un prestatore stabilito nella Comunità europea a vantaggio di un destinatario stabilito in uno Stato terzo, indipendentemente dal fatto che tale destinatario sia un destinatario finale o intermedio, è considerata essere stata effettuata nella Comunità europea, purché l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, avvengano all'interno dello Stato membro interessato. Tale è il caso quando, in materia di prestazioni pubblicitarie, la diffusione dei messaggi pubblicitari oggetto della prestazione avviene a partire dallo Stato membro interessato.

L'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, non può condurre all'assoggettamento ad imposta di prestazioni pubblicitarie fornite da un prestatore di servizi stabilito fuori della Comunità europea per i propri clienti, anche qualora tale prestatore di servizi abbia avuto la qualità di destinatario intermedio con riferimento ad una prestazione di servizi precedente, poiché una prestazione siffatta non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva e, più in generale, dell'art. 9 di detta direttiva nel suo complesso, disposizioni cui rinvia espressamente l'art. 9, n. 3, lett. b), della stessa direttiva.

La natura imponibile della prestazione ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, non osta al diritto del soggetto passivo al rimborso della tassa sul valore aggiunto qualora questi soddisfi le condizioni di cui all'art. 2 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986,

86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità.

La designazione di un rappresentante fiscale non ha, di per sé, rilevanza sulla natura imponibile o meno di prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata.

Firme