HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 februarie 2009 *

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,

* Limba de procedură: italiana.

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, avvocati;

— 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 legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin A zecea directivă 84/386/CEE a Consiliului din 31 iulie 1984 (JO L 208, p. 58, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Athesia Druck Srl (denumită în continuare „Athesia Druck"), pe de o parte, și Ministero dell'Economia e delle Finanze, precum și Agenzia delle Entrate, pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") stabilită suplimentar, adresată Athesia Druck pentru anii 1993 și 1994.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Al șaptelea considerent al celei de A șasea directive este formulat astfel:

„întrucât stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile a condus la conflicte între statele membre privind jurisdicția, în special în ceea ce privește […] prestarea de servicii; întrucât, deși locul unde se desfășoară o prestare de servicii este considerat în principiu ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale profesionale, acesta este definit ca aflându-se în țara clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor". [traducere neoficială]

4 În temeiul articolului 6 alineatul (4) din A șasea directivă, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

5 Articolul 9 din A șasea directivă prevede:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat

serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

[…]

(e) locul prestării următoarelor servicii 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 un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[…]

— 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 (denumit 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 exploatării 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 clienți austrieci și germani, spații publicitare în mass-media italiană (ziare, reviste, radio și televiziune), operând din Austria, fără a avea un sediu comercial fix în Italia. Athesia Advertising avea totuși o filială italiană, Athesia Druck, situată la Bressanone (Italia), numită drept reprezentantul său fiscal în temeiul articolului 17 din Decretul privind TVA-ul.

12 Serviciile de publicitate în cauză în acțiunea principală determinau facturarea TVA-ului. Facturile erau întocmite pe cele două nume de societăți Athesia Advertising și Athesia Druck. Athesia Advertising presta ulterior, dacă era cazul, propriile servicii pentru clienții săi. Întrucât TVA-ul era plătit în Italia, Athesia Druck a solicitat autorităților 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 către Athesia Druck o rectificare de TVA în temeiul declarațiilor depuse de această societate pentru anii 1993 și 1994 în calitate de reprezentant fiscal al Athesia Advertising, din cauza, astfel cum rezultă din decizia de trimitere, unei omiteri a facturării serviciilor de publicitate prestate către clienții austrieci și germani ai Athesia Advertising. Așadar, în mod indirect, s-a pus problema localizării prestării serviciilor respective.

14 Decizia de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar a fost însoțită de o amendă.

15 Athesia Druck a contestat deciziile în cauză de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano care, prin deciziile din 11 aprilie și din 11 octombrie 2000, a respins acțiunile introduse de această societate în măsura în care priveau TVA-ul, dar le-a admis în măsura în care priveau amenda, de care Athesia Druck a fost astfel exonerată.

16 În apel, Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, prin decizia din 17 decembrie 2004, a respins atât acțiunile Athesia Druck privind TVA-ul rămas în sarcina sa, cât și apelurile incidente ale Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck a formulat un recurs împotriva acestei decizii în fața Corte suprema di cassazione, instanța de trimitere.

18 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În scopuri de TVA, conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă […], care este locul prestării serviciului de publicitate furnizat de către o persoană stabilită pe teritoriul unui stat membru al Comunității Europene, în favoarea unui client stabilit în afara Comunității, dar care are reprezentant fiscal pe teritoriul unui stat membru, și, în special, este acesta locul unde este stabilit destinatarul mesajului, locul unde are sediul societatea reprezentant fiscal pentru Italia a societății din afara Comunității, locul unde are sediul societatea din afara Comunității care solicită serviciul de publicitate sau locul unde are sediul clientul societății din afara Comunității?”

Cu privire la întrebarea preliminară

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 A șasea 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 A șasea 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, Rep., p. I-8255, punctul 24).

21 Serviciile de publicitate, prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a doua liniuță din A șasea 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 A șasea directivă

22 Din formularea însăși a articolului 9 alineatul (2) litera (e) a doua liniuță din A șasea 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 A șasea 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 A șasea directivă (Hotărârea Design Concept, citată anterior, punctul 18).

25 Curtea a arătat în mod expres că, în temeiul alineatelor (1) și (2) ale articolului 9 menționat, stabilirea locului unei prestări de servicii depinde numai de locul în care sunt stabiliți prestatorul sau clientul prestării în cauză, acest articol neinstituind nicidecum obligația să se țină seama de operațiunile ulterioare acestei prime prestări de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea Design Concept, citată anterior, punctul 26).

26 Astfel, într-un caz de prestare de servicii în mod indirect, precum cel în cauză în acțiunea principală, care implică un prim prestator de servicii, un client intermediar și o persoană care publică anunțul care beneficiază de servicii de la clientul intermediar, trebuie să se analizeze în mod separat operațiunea de prestare de servicii de către primul prestator pentru clientul intermediar, în scopul de a determina locul de impozitare a acestei operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea Design Concept, citată anterior, punctul 28).

27 Așadar, trebuie să se considere că, în ceea ce privește serviciile de publicitate, atunci când clientul prestării este stabilit în afara teritoriului Comunității, locul prestării serviciilor este, în principiu, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, stabilit la sediul clientului respectiv, fără a fi nevoie să se ia în considerare faptul că acest client nu este în mod necesar ultima persoană care publică anunțul.

Cu privire la stabilirea locului prestării serviciilor de publicitate în temeiul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă

28 Prin derogare de la norma menționată la punctul precedent din prezenta hotărâre, articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă permite unui stat membru, pentru a evita cazurile de neimpozitare în ceea ce privește prestarea serviciilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din această directivă, să considere locul de prestare a serviciilor, care, conform acestui 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.

29 Trebuie să se precizeze că țara pe teritoriul căreia au loc utilizarea și exploatarea efective, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, este înțeleasă, în materia serviciilor de publicitate, ca fiind țara din care sunt difuzate mesajele publicitare.

30 Astfel, independent de faptul că destinatarii acestor servicii pot fi răspândiți în întreaga lume, este cert că mass-media italiană este înainte de toate difuzată în Italia.

31 Prin urmare, utilizarea și exploatarea efective ale mesajelor publicitare trebuie considerate, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, ca având loc în Italia.

32 Din cele de mai sus rezultă că, în cazul punerii în aplicare a posibilității prevăzute de această dispoziție și într-o situație precum cea din acțiunea principală, autoritățile fiscale ale statului membru în cauză ar fi îndreptățite, în temeiul dispozițiilor coroborate ale alineatelor (2) și (3) ale articolului 9 din A șasea directivă, să privească serviciile de publicitate furnizate de către prestator clientului, final sau intermediar, ca fiind efectuate pe teritoriul statului și impozabile ca atare, dar nu să considere impozabile serviciile prestate de clientul intermediar, stabilit în afara Comunității, propriilor săi clienți.

33 O prestare de servicii care, potrivit criteriilor stabilite la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, este exterioară 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 șasea 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 fiscului 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 ședinței 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 șasea 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 șasea 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 precedă, 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 șasea directivă, stabilit la sediul clientului. Cu toate acestea, statele membre pot recurge la posibilitatea prevăzută la articolul 9

alineatul (3) litera (b) din A șasea 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 șasea directivă, o prestare de servicii de publicitate efectuată de un prestator stabilit în Comunitate în favoarea unui client stabilit într-un stat terţ, 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 șasea 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 șasea directivă nu poate conduce la impozitarea prestării serviciilor de publicitate asigurate de un prestator de servicii stabilit în afara Comunității pentru propriii săi 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 șasea directivă nu se opune dreptului persoanei impozabile la restituirea TVA-ului atunci când aceasta îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din A treisprezecea directivă și

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

În ceea ce privește serviciile de publicitate, atunci când clientul prestării este stabilit în afara teritoriului Comunității Europene, locul prestării este, în principiu, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin A zecea directivă 84/386/CEE a Consiliului din 31 iulie 1984, stabilit la sediul clientului. Cu toate acestea, statele membre pot recurge la posibilitatea prevăzută la articolul 9 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost

modificată, 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 șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată, o prestare de servicii de publicitate efectuată de un prestator stabilit în Comunitatea Europeană 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 Comunitatea Europeană, cu condiția ca utilizarea și exploatarea efective, în sensul articolului 9 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată, 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 șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată, nu poate conduce la impozitarea prestării serviciilor de publicitate asigurate de un prestator de servicii stabilit în afara Comunității Europene pentru propriii săi 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 șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată, 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