

SPI

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

15 marzo 2001 \*

Nel procedimento C-108/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Conseil d'État (Francia) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

e

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizza-

\* Lingua processuale: il francese.

zione 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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. A. La Pergola, presidente di sezione, M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann (relatore) e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: sig.ra D. Louterman-Hubeau, capodivisione

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il Syndicat des producteurs indépendants (SPI), dall'avv. C. Clément, avocat;
- per il governo francese, dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. S. Seam, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra H. Michard, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Syndicat des producteurs indépendants (SPI), del governo francese e della Commissione all'udienza del 9 novembre 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 dicembre 2000,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

1 Con decisione 9 febbraio 2000, pervenuta in cancelleria il 23 marzo successivo, il Conseil d'État ha proposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale relativa all'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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di un ricorso per eccesso di potere proposto dal Syndicat des producteurs indépendants (in prosieguo: lo «SPI»), un'organizzazione sindacale di produttori cinematografici, al fine di ottenere l'annullamento di una circolare amministrativa del Ministero dell'Economia,

delle Finanze e dell'Industria relativa al luogo di riferimento delle prestazioni pubblicitarie per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

### **La normativa comunitaria**

- 3 Il settimo 'considerando' della sesta direttiva recita:

«considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e 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 Sulla falsariga dell'obiettivo indicato da questo 'considerando', l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva dispone:

«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».

5 L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva introduce una serie di eccezioni a tale principio. In ordine alle prestazioni pubblicitarie, esso prevede:

«Tuttavia:

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

— le prestazioni pubblicitarie,

(...)».

## La legge e la prassi amministrativa nazionali

- 6 Nell'ordinamento francese l'art. 259 B del Code général des impôts provvede alla trasposizione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva. Ai sensi di tale norma nazionale:

«In deroga alle disposizioni dell'art. 259, il luogo delle seguenti prestazioni si considera situato in Francia qualora queste ultime siano effettuate da un prestatore stabilito fuori dal territorio francese e qualora il destinatario sia una persona soggetta all'imposta sul valore aggiunto che abbia in Francia la sede della propria attività o un centro di attività stabile per il quale il servizio è reso o, in mancanza, che abbia ivi il suo domicilio o la sua residenza abituale:

(...)

- 3) prestazioni pubblicitarie;

(...)

Il luogo di tali prestazioni si considera non situato in Francia, anche se il prestatore è stabilito in Francia, qualora il destinatario sia stabilito fuori della Comunità europea o sia assoggettato all'imposta sul valore aggiunto in un altro Stato membro della Comunità».

- 7 L'art. 259 B del Code général des impôts ha formato oggetto di una circolare amministrativa del 5 novembre 1998 (*Bulletin officiel des impôts* del 13 novembre 1998, n. 3 A-8-98; in prosieguo: la «circolare del 5 novembre 1998»). Tale circolare precisa al punto III:

«La prestazione pubblicitaria è direttamente resa ad un utente pubblicitario soggetto passivo.

Ai sensi del settimo 'considerando' della sesta direttiva, la fissazione del luogo delle prestazioni pubblicitarie là dove il destinatario ha la sede della sua attività economica è giustificata dal fatto che il costo di tali prestazioni, effettuate tra soggetti passivi, è compresa nel prezzo delle merci. Qualora il destinatario venda abitualmente le merci o fornisca i servizi che formano oggetto della pubblicità nello Stato in cui egli ha la propria sede, riscuotendo l'IVA corrispondente sul consumatore finale, l'IVA avente per base imponibile la prestazione pubblicitaria deve a sua volta essere versata dal destinatario a tale Stato. (...)

Di conseguenza, ai fini dell'applicazione dell'art. 259 B del Code général des impôts, costituiscono prestazioni pubblicitarie le operazioni che sono dirette a promuovere la vendita di beni o di servizi e che sono fornite direttamente dal prestatore di servizi ad un utente pubblicitario soggetto passivo.

Il servizio deve pertanto essere reso all'utente pubblicitario ed essere a lui fatturato».

## La controversia e la questione pregiudiziale

- 8 Lo SPI è un'organizzazione sindacale avente sede in Francia che rappresenta produttori cinematografici, ivi compresi produttori di film pubblicitari. Risulta dagli atti che taluni dei suoi aderenti sono stati sottoposti a verifiche di contabilità che sono sfociate in controversie con l'amministrazione fiscale francese. Tali controversie vertevano sull'interpretazione da dare alla nozione di prestazione pubblicitaria ai fini della determinazione del luogo di riferimento fiscale ai sensi della sesta direttiva.
- 9 Infatti, sulla base della circolare del 5 novembre 1998, le autorità fiscali francesi considerano che i produttori di film pubblicitari effettuano prestazioni pubblicitarie, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, qualora fatturino direttamente tali prestazioni agli utenti pubblicitari, ma non effettuano prestazioni del genere qualora le fatturino ad agenzie di pubblicità che le fatturano, a loro volta, agli utenti pubblicitari. Ne risulta che l'esenzione dall'IVA di cui fruiscono in linea di massima i produttori cinematografici quando il destinatario della prestazione è stabilito all'estero non è ammessa da tali autorità fiscali qualora la prestazione sia fornita tramite un'agenzia di pubblicità.
- 10 Lo SPI ritiene che tale prassi amministrativa sia in contrasto con le disposizioni della sesta direttiva. Per tale motivo esso ha proposto contro la circolare del 5 novembre 1998 un ricorso per eccesso di potere dinanzi al Conseil d'État.



- 11 Considerando che la risposta al motivo di annullamento sollevato dallo SPI dipende dall'interpretazione della nozione di prestazione pubblicitaria ai sensi della sesta direttiva, il Conseil d'État ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se con l'espressione "prestazioni pubblicitarie" di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), della direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE debbano intendersi, per quanto concerne operazioni dirette ad incrementare la vendita di beni o servizi, solo prestazioni fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un utente pubblicitario soggetto passivo, con esclusione delle prestazioni della medesima natura fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo, il quale le fatturi a sua volta a quest'ultimo».

### Sulla questione pregiudiziale

- 12 Con tale questione il giudice nazionale tende a stabilire se l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che si applica non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un utente pubblicitario soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate a un terzo che le fattura a sua volta all'utente stesso.
- 13 Il governo francese fa valere che tali prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva. A suo parere, tale disposizione, in quanto eccezione alla regola sancita dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, dev'essere interpretata in senso restrittivo. Fare dipendere il regime applicabile a una data operazione dalla sola finalità di quest'ultima, senza considerare l'esistenza di rapporti contrattuali tra il prestatore e l'utente pubblicitario, equivarrebbe ad

includere nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, operazioni di ogni genere realizzate a vantaggio di un'impresa, sia essa o meno un'agenzia di pubblicità, per le esigenze di prestazioni rese da quest'ultima a un utente pubblicitario. Ne risulterebbe un'interpretazione estremamente estensiva che porterebbe ad includere un numero indeterminato di operazioni.

- 14 Viceversa, lo SPI e la Commissione sono del parere che l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva si applichi anche a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario. Per determinare il luogo di imposizione, tale disposizione si baserebbe sulla natura della prestazione, che sarebbe il solo criterio praticabile, e non sulla qualità del prestatore o del destinatario della prestazione. Infatti, nella formulazione di tale disposizione nulla consentirebbe di concludere che debba esistere un rapporto contrattuale diretto tra il prestatore e l'utente pubblicitario. I servizi pubblicitari non sarebbero servizi che, per natura, debbano necessariamente essere sempre forniti direttamente ai clienti finali. Imponendo la condizione che i servizi pubblicitari siano forniti direttamente all'utente pubblicitario, la circolare del 5 novembre 1998 condurrebbe ad escludere in questo ambito il ricorso a subfornitori stabiliti in altri Stati membri.
- 15 Occorre ricordare a tal proposito che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti (sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14, e 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20).
- 16 La Corte ne ha concluso che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La

questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 (sentenza Dudda, citata, punto 21).

- 17 Si deve pertanto respingere l'argomento del governo francese secondo cui l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva dovrebbe, in quanto eccezione ad una regola, essere interpretato in senso restrittivo.
  
- 18 Risulta altresì dai punti 22 e 23 della citata sentenza Dudda che il campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva dev'essere determinato alla luce della finalità di quest'ultima, espressa dal suo settimo 'considerando', ossia quella di fissare un regime speciale per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci.
  
- 19 Ne risulta che tale disposizione dev'essere interpretata nel senso che prende in considerazione, come criterio di riferimento, la natura della prestazione di servizi in quanto tale.
  
- 20 Tale interpretazione è corroborata dal fatto che la Corte ha altresì dichiarato, anche se in un contesto alquanto diverso, da una parte, che, per determinare se una data operazione costituisca una prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva, devono essere valutate volta per volta tutte le circostanze che caratterizzano la prestazione di cui trattasi e,

d'altra parte, che un'operazione può essere qualificata come prestazione pubblicitaria anche se non è effettuata da un prestatore avente la qualità di agenzia pubblicitaria (sentenze 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia, Racc. pag. I-5881, punto 17, e causa C-69/92, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-5907, punto 18).

- 21 Tale disposizione della sesta direttiva contempla di conseguenza anche una prestazione pubblicitaria, il cui costo sia compreso nel prezzo delle merci dell'utente pubblicitario, che sia stata fornita all'origine non dalla controparte contrattuale dell'utente pubblicitario, ma da un prestatore che mantiene rapporti contrattuali con tale controparte.
- 22 Occorre pertanto risolvere la questione sollevata dal giudice a quo nel senso che l'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che si applica non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un utente pubblicitario soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta all'utente stesso.

### Sulle spese

- 23 Le spese sostenute dal governo francese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Conseil d'État con decisione 9 febbraio 2000, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. e), secondo trattino, 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, dev'essere interpretato nel senso che si applica non soltanto alle prestazioni pubblicitarie fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi a un utente pubblicitario soggetto passivo, ma anche a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un terzo che le fattura a sua volta all'utente stesso.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 marzo 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

A. La Pergola