

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
F.G. JACOBS

presentate il 14 dicembre 2000¹

1. Nel procedimento a quo, il Conseil d'État (Francia) chiede alla Corte di giustizia di interpretare l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA (in prosieguo: «la sesta direttiva»)². In specie si chiede se la nozione di «prestazioni pubblicitarie», che figura in tale disposizione, si riferisca soltanto alle prestazioni fornite direttamente e fatturate dal prestatore ad un inserzionista soggetto passivo o se riguardi anche le prestazioni fornite indirettamente all'inserzionista e fatturate ad un terzo (come un'agenzia pubblicitaria) che a sua volta le fattura all'inserzionista.

La normativa pertinente

La normativa comunitaria

2. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette all'IVA. Ai sensi dell'art. 4, n. 1,

si considera soggetto passivo chiunque eserciti un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Le attività economiche, secondo il disposto dell'art. 4, n. 2, comprendono le attività del prestatore di servizi. Il primo comma dell'art. 6, n. 1, definisce la prestazione di servizi come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

3. Il capo VI della sesta direttiva enuncia le regole che determinano il luogo delle operazioni imponibili. Tali regole assumono particolare importanza nei casi in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi interessi due o più paesi. La finalità principale di queste regole risulta dal settimo 'considerando' della sesta direttiva:

«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

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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 1977, L 145, pag. 1).

servizi tra soggetti d'imposta, il cui costo è — prestazioni pubblicitarie; compreso nel prezzo delle merci».

4. Per la realizzazione dell'obiettivo indicato in tale 'considerando', l'art. 9, n. 1, della direttiva dispone che: (...)

«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.»

— prestazioni di servizi rese dagli intermediari che agiscono in nome e per conto altrui, quando intervengono nelle prestazioni di servizi di cui alla presente lett. e)».

La normativa nazionale

5. L'art. 9, n. 2, enuncia una serie di eccezioni a questa regola. Ai sensi della lett. 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:

6. L'art. 9 della sesta direttiva è stato recepito nel diritto francese dagli artt. 28 e 49 della legge 29 dicembre 1978, n. 78-1240. Tali disposizioni sono state codificate agli artt. 259-259C del codice generale delle imposte (Code général des Impôts). Ai sensi dell'art. 259B di tale codice:

«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'interpretazione dell'art. 259B da parte delle autorità fiscali francesi è cambiata con il passare del tempo. L'interpretazione era stata inizialmente enunciata in una circolare amministrativa 14 dicembre 1983 pubblicata nel Bulletin Officiel des Impôts (in prosieguo: il «BOI») 3 A-28-83. Tale circolare è stata sostituita da una circolare 25 luglio 1995 pubblicata nel BOI 3-A-97 a seguito della sentenza Commissione/Francia³. Nella suddetta causa, la Corte di giustizia aveva dichiarato che l'interpretazione della nozione di «prestazioni pubblicitarie» contenuta nella circolare 14 dicem-

bre 1983 era incompatibile con la sesta direttiva nella parte in cui escludeva, tra l'altro, la prestazione di alcuni servizi particolari da parte delle agenzie pubblicitarie. Per ottemperare alla sentenza della Corte, l'amministrazione francese adottava una nuova e più dettagliata circolare 5 novembre 1998, pubblicata nel BOI 3 A-8-98 (in prosieguo: la «circolare»). La circolare dispone, nella parte in cui è pertinente al presente procedimento, quanto segue:

«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,

3 — Causa C-68/92 (Racc. 1993, pag. I-5881).

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».

8. Dalla formulazione dell'ultimo capoverso dell'art. 259B discende che i fornitori francesi di prestazioni pubblicitarie non sono tenuti ad aggiungere l'IVA quando forniscono e fatturano le loro prestazioni ad un destinatario stabilito al di fuori della Comunità o ad un destinatario soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro. Il passaggio citato nella circolare ha per effetto che la deroga dell'art. 259B, che riflette l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, si applica soltanto ai servizi che sono forniti direttamente dal prestatore ad un inserzionista soggetto passivo. (Il termine «inserzionista» designa in questa sede, ed in prosieguo, un destinatario di servizi che hanno lo scopo di promuovere i prodotti o i servizi offerti da quest'ultimo). Pertanto, la deroga riguarda i servizi forniti direttamente da un'agenzia pubblicitaria o da un altro prestatore all'inserzionista. Non riguarda invece, così come risulta dalla circolare, le prestazioni pubblicitarie fornite da un prestatore stabilito in Francia all'inserzionista, non direttamente ma in via indiretta, tramite un'agenzia pubblicitaria, quale che sia il luogo di stabilimento dell'inserzionista e della agenzia pubblicitaria.

I fatti e la questione pregiudiziale

9. Il ricorrente nella causa principale, il *Syndicat des producteurs indépendants* (in prosieguo: lo «SPI»), è un'organizzazione professionale che rappresenta gli interessi dei produttori di film francesi, compresi i produttori di film pubblicitari.

10. A seguito di una serie di controversie sorte tra membri dello SPI e le autorità fiscali francesi, lo SPI ha impugnato la circolare dinanzi al *Conseil d'État*, giudicandola incompatibile con l'art. 259B del codice generale delle imposte nonché con l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva nella parte in cui esclude dall'applicazione di questi articoli la prestazione consistente nella produzione di film pubblicitari da parte delle agenzie pubblicitarie.

11. Ritenendo che la causa a quo sollevasse una questione di interpretazione del diritto comunitario, il *Conseil d'État*, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, ha deferito la seguente questione alla Corte di giustizia:

«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 e ad un terzo, il quale le fatturi a sua volta a quest'ultimo».

Analisi

12. Lo SPI, il governo francese e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. Lo SPI, il governo francese e la Commissione erano parimenti rappresentati durante l'udienza che ha avuto luogo il 9 novembre 2000.

13. Lo SPI e la Commissione chiedono alla Corte di rispondere negativamente alla domanda del giudice del rinvio. Essi sostengono che l'interpretazione del governo francese è incompatibile con il testo e la finalità dell'art. 9, n. 2, lett. e), e produce nella pratica risultati anomali. La Commissione afferma inoltre che l'interpretazione del governo francese è incompatibile con il principio di neutralità dell'IVA. Il governo francese difende la propria interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva e chiede alla Corte di rispondere affermativamente alla questione proposta. Esso sostiene che l'art. 9, n. 2, in quanto eccezione alla regola generale dell'art. 9, n. 1, deve essere interpretato restrittivamente, che i servizi offerti dai produttori di film per le agenzie pubblicitarie sono di natura diversa da quelli che sono forniti direttamente agli inserzionisti e che la sua interpretazione è pertanto conforme al principio di neutralità dell'IVA.

14. La risposta alla questione del Conseil d'État deve tenere conto del fatto che l'art. 9, n. 2, lett. e), costituisce una norma di conflitto di leggi che determina il luogo di imposizione delle prestazioni pubblicitarie e, conseguentemente, delimita il potere degli Stati membri. Ne consegue, secondo la giurisprudenza della Corte, che «la nozione di "prestazioni pubblicitarie" è una nozione comunitaria cui va data un'interpretazione uniforme al fine di evitare i casi di doppia imposizione o di non imposizione che possono risultare da interpretazioni divergenti»⁴. Ne consegue anche, contrariamente a quanto affermato dal governo francese, che non è necessario interpretare restrittivamente l'art. 9, n. 2. Pertanto, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, «in ordine all'interpretazione dell'art. 9, 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»⁵.

15. L'art. 9, n. 2, lett. e), si riferisce a «prestazioni pubblicitarie» che sono rese «a destinatari stabiliti fuori della Comunità o (...) nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore». Per fornire al giudice del

4 — Sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 14. V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Gulmann, paragrafo 10, laddove egli si riferisce alla causa 283/84, *Trans Tirreno* (Racc. 1986, pag. 231).

5 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, *Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach* (Racc. pag. I-4595) e punto 21; sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95, *Linthorst e a.* (Racc. pag. I-1195, punto 11).

rinvio una risposta che gli consenta decidere la causa, è pertanto necessario identificare chi è il destinatario e chiarire la nozione di «prestazioni pubblicitarie».

Il destinatario

16. Per identificare il destinatario (*preneur*) delle prestazioni pubblicitarie, occorre distinguere tra le seguenti situazioni.

17. La prima situazione si verifica quando un prestatore, come un produttore di film, accetta, senza l'intervento di un'agenzia pubblicitaria, di fornire servizi e di fatturare tali prestazioni ad un inserzionista. In tale fattispecie, si realizza un'unica operazione imponibile, e il destinatario è l'inserzionista. L'art. 9, n. 2, lett. e) si applica pertanto — a condizione che le prestazioni fornite possano essere considerate legittimamente «prestazioni pubblicitarie» — laddove il produttore di film sia stabilito in Francia e l'inserzionista al di fuori della Comunità o in un altro Stato membro.

18. La seconda situazione si verifica quando un prestatore, come un produttore di film, fornisce e fattura servizi direttamente ad un inserzionista ma realizza ciò

tramite un'agenzia pubblicitaria. In questa fattispecie, vi sono due operazioni imponibili. La prima operazione è la prestazione di servizi da parte del produttore di film nei confronti dell'inserzionista. In tale operazione, il destinatario è l'inserzionista. È l'inserzionista che richiede le prestazioni per il tramite dell'agenzia pubblicitaria, che fa uso di tali prestazioni per promuovere i suoi prodotti e che le paga⁶. L'agenzia pubblicitaria agisce soltanto in qualità di intermediario tra il prestatore e l'inserzionista, e pertanto non può essere considerata il destinatario. Ne discende, così come nella situazione esaminata sopra, che l'art. 9, n. 2, lett. e), si applica — a condizione che le prestazioni fornite possano essere considerate legittimamente «prestazioni pubblicitarie» — laddove il produttore di film sia stabilito in Francia e l'inserzionista al di fuori della Comunità o in un altro Stato membro. Il luogo di stabilimento dell'agenzia pubblicitaria è irrilevante a questo riguardo. La seconda operazione è la prestazione da parte della agenzia pubblicitaria di un servizio che consiste nell'agire in qualità di intermediario tra il produttore di film e l'inserzionista. In tal caso, nuovamente, il destinatario è l'inserzionista. Il luogo dell'operazione è determinato dall'art. 9, n. 2, lett. e), e in particolare, dal suo ultimo comma che si riferisce a «prestazioni di servizi rese dagli intermediari che agiscono in nome e per conto altrui, quando intervengono nelle prestazioni di servizi di cui alla presente lettera e)».

19. Il diritto francese, così come formulato nella sezione III della circolare, sembra essere conforme all'art. 9, n. 2, lett. e), relativamente alle due situazioni citate.

6 — V. infra, paragrafo 28.

Esiste tuttavia una terza situazione che pone qualche problema.

20. Tale situazione si verifica quando, in forza di un accordo tra un'agenzia pubblicitaria e un prestatore (come un produttore di film), quest'ultimo fornisce e fattura i suoi servizi all'agenzia, la quale, a sua volta, li fornisce e li fattura all'inserzionista. Non sono state presentate alla Corte di giustizia osservazioni dettagliate relative all'identificazione del destinatario in questa fattispecie. In corso d'udienza, il governo francese e la Commissione sembrano aver ritenuto che la prestazione — indiretta — di servizi da parte del produttore di film nei confronti dell'inserzionista debba essere considerata come una operazione unica nella quale il destinatario è l'inserzionista.

21. A mio giudizio, occorre tuttavia riconoscere che in tale fattispecie si presentano due operazioni imponibili. La prima è la prestazione di servizi da parte del produttore di film nei confronti dell'agenzia pubblicitaria. Ai fini di tale operazione, l'agenzia pubblicitaria è il destinatario. Pertanto, l'art. 9, n. 2, lett. e), si applica — a condizione che le prestazioni fornite possano essere considerate legittimamente prestazioni pubblicitarie — a questa operazione quando il produttore di film è stabilito in Francia e l'agenzia pubblicitaria è stabilita al di fuori della Comunità ovvero in un altro Stato membro. La seconda operazione riguarda la prestazione di servizi da parte dell'agenzia pubblicitaria nei confronti dell'inserzionista. In questo caso, l'inserzionista è il destinatario. L'art. 9, n. 2, lett. e), si applica dunque — a condizione che le prestazioni fornite possano

essere considerate legittimamente prestazioni pubblicitarie — laddove l'agenzia pubblicitaria sia stabilita in Francia e l'inserzionista al di fuori della Comunità ovvero in un altro Stato membro.

22. Tuttavia, ai sensi della sezione III della circolare, una prestazione di servizi da parte di un prestatore in Francia nei confronti di una agenzia pubblicitaria stabilita al di fuori della Comunità o in un altro Stato membro non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 259B del codice generale delle imposte, e conseguentemente i prestatori devono applicare l'IVA francese su queste prestazioni. Per determinare se tale sistema sia compatibile con la sesta direttiva, è necessario interpretare la nozione di «prestazioni pubblicitarie» di cui all'art. 9, n. 2, lett. e).

Le prestazioni pubblicitarie

23. Secondo il governo francese, un inserzionista che stipula un contratto direttamente con un produttore di film acquista una prestazione pubblicitaria da quest'ultimo. Tuttavia, l'agenzia pubblicitaria che stipula un contratto con un produttore di film non acquista prestazioni pubblicitarie. Essa acquista una prestazione che consiste nella produzione di un film. Pertanto, l'art. 9, n. 2, lett. e), e il suo secondo comma si applicano soltanto se la prestazione di cui trattasi sia fornita e fatturata direttamente all'inserzionista, destinatario finale. La circolare, che ha l'effetto di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 259B del codice generale delle impo-

ste le prestazioni fornite da produttori di film alle agenzie pubblicitarie, è dunque conforme alla sesta direttiva.

24. Ritengo che, in generale, questo argomento non sia convincente.

25. Nella sentenza Commissione/Francia, la Corte di giustizia ha dichiarato che, per determinare se un'operazione costituisca una prestazione pubblicitaria, «devono essere valutate volta per volta tutte le circostanze che caratterizzano la prestazione di cui trattasi»⁷. La circolare francese sembra escludere una simile valutazione della natura dei servizi forniti da prestatori, come i produttori di film, alle agenzie pubblicitarie. Si può aggiungere che la Corte ha dichiarato, nella stessa sentenza Commissione/Francia, che «la nozione di pubblicità implica necessariamente la diffusione di un messaggio destinato ad informare il consumatore dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, allo scopo di incrementarne le vendite»⁸. Definita in questo modo, la nozione di «prestazioni pubblicitarie» può chiaramente includere i servizi forniti in via indiretta ad un inserzionista tramite un'agenzia pubblicitaria. Inoltre, ritengo, come già affermato dall'avvocato generale Gulmann nelle sue conclusioni relative a tale causa, «che si possa partire dal principio che l'art. 9, n. 2, lett. e), debba essere applicato almeno nei casi in cui un operatore stabilito in un paese si rivolge ad un'agenzia pubblicitaria stabilita in un altro paese per l'organizzazione di una campagna pubbli-

citaria e [in cui] i diversi strumenti utilizzati per la realizzazione della campagna sono effettivamente volti a promuovere la vendita dei prodotti dell'operatore di cui trattasi. Non mi sembra opportuno, in una situazione come quella sopra descritta, dare alla nozione di prestazioni pubblicitarie un ambito di applicazione ristretto»⁹.

26. Pertanto, sebbene possano verificarsi fattispecie nelle quali i servizi forniti da un produttore di film ad un'agenzia pubblicitaria non possono essere considerati «prestazioni pubblicitarie» nel significato di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), tale disposizione non si limita alle prestazioni fornite e fatturate direttamente da un prestatore ad un inserzionista soggetto passivo.

27. Restringere l'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), alle prestazioni che sono fornite direttamente può, inoltre, risultare incompatibile con la finalità dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva.

28. Dal settimo 'considerando' del preambolo alla sesta direttiva¹⁰ risulta chiaramente che l'obiettivo dell'art. 9, n. 2, lett. e), è di garantire che l'IVA sia pagata nello Stato della persona alla quale le prestazioni sono fornite e «il cui costo è compreso nel prezzo delle merci». Come dichiarato dalla Corte, «il legislatore comunitario ha quindi ritenuto che, siccome il destinatario della prestazione di solito vende le merci o fornisce i servizi che

7 — Citata alla nota 3, punto 17.

8 — Citata alla nota 3, punto 16.

9 — Paragrafo 19 delle conclusioni.

10 — Citata al paragrafo 3.

costituiscono l'oggetto dell'attività pubblicitaria nello Stato in cui egli è stabilito, recuperando l'IVA corrispondente dal consumatore finale, anche l'IVA sulla prestazione pubblicitaria dovesse essere versata dal destinatario a quello stesso Stato»¹¹. Se può capitare, come afferma il governo francese, che il costo di una prestazione di servizi pubblicitari non sia incluso *immediatamente* nel prezzo dei beni e/o dei servizi offerti dall'inserzionista se la prestazione è fornita e fatturata ad un'agenzia pubblicitaria, il costo del servizio sarà — come sottolineato dallo SPI e dalla Commissione — incluso *alla fine* nel prezzo di questi beni, dal momento che l'agenzia fatturerà all'inserzionista il costo del servizio e anche i suoi onorari.

29. Infine, l'art. 9, n. 2, lett. e), deve essere interpretato nel contesto del regime IVA considerato nel suo insieme e dei principi che si applicano a tale regime.

30. A questo riguardo, si può ricordare che l'IVA è un'imposta sul consumo. Anche se l'IVA è prelevata dai fornitori di beni e dai prestatori di servizi, dovrebbe essere sempre a carico del consumatore finale. A mio giudizio, si può dubitare del fatto che l'interpretazione della nozione di «prestazioni pubblicitarie», come formulata nella circolare, sia conforme a questo principio. Un'agenzia pubblicitaria che acquista una prestazione pubblicitaria da un prestatore stabilito in Francia, come un produttore di film pubblicitari, paga l'IVA sul prezzo di questo servizio in Francia. L'IVA verrà

aggiunta dall'agenzia pubblicitaria al prezzo della prestazione fatturata all'inserzionista. Tuttavia, se l'inserzionista è stabilito al di fuori della Comunità o in un altro Stato membro diverso dalla Francia, non può dedurre questa IVA dall'IVA pagata a livello nazionale. L'inserzionista rimarrà gravato dunque dell'IVA a meno che non possa ottenere dalle autorità francesi competenti un rimborso della stessa. Quando l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva è stato adottato, non esisteva un meccanismo comunitario per ottenere tale rimborso. Un meccanismo di rimborso è stato istituito successivamente dall'ottava direttiva IVA¹², ma tale meccanismo è considerevolmente più lento e molto più difficile da mettere in pratica rispetto ad una deduzione diretta dall'IVA nazionale a carico dell'inserzionista.

31. Si può anche ricordare che l'IVA è soggetta al principio di neutralità. In forza di tale principio, l'IVA deve essere eguale per prodotti e servizi identici e deve rimanere costantemente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi indipendentemente dal numero di passaggi nella catena commerciale. Il governo francese sostiene che l'interpretazione della nozione di «prestazioni pubblicitarie» enunciata nella circolare è conforme a questo principio, perché le prestazioni pubblicitarie fornite e fatturate direttamente ad un inserzionista, consumatore finale, differiscono per loro natura dalle prestazioni che consistono nella realizzazione di film forniti ad un'agenzia pubblicitaria¹³.

12 — Ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11).

13 — V. paragrafo 23, supra.

11 — Sentenza Commissione/Francia, citata alla nota 3, punto 15.

32. Questo argomento non mi sembra convincente. Come ho spiegato sopra, la distinzione tra prestazioni pubblicitarie e altri servizi forniti dai produttori di film non dipende esclusivamente dal fatto che queste prestazioni siano fornite ad un inserzionista, consumatore finale, ovvero

ad un'agenzia pubblicitaria. Per determinare se un servizio costituisca una «prestazione pubblicitaria», ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), occorre in ogni singolo caso tenere conto dell'insieme delle circostanze che riguardano la prestazione di cui trattasi.

Conclusione

33. La Corte, a mio parere, dovrebbe rispondere alla domanda del giudice del rinvio nel modo seguente:

L'art. 9, n. 2, lett. e), secondo comma, 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, per quanto riguarda le «prestazioni pubblicitarie», si applica non soltanto alle prestazioni fornite direttamente e fatturate dal prestatore di servizi ad un inserzionista soggetto passivo, ma anche alle prestazioni fornite in via indiretta all'inserzionista e fatturate ad un terzo che a sua volta le fattura a quest'ultimo.