Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 12 febbraio 2019[1]

Causa C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
contro
L.W. Geelen

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi, Paesi Bassi)]

Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 77/388/CEE – Articolo 9, paragrafo 2, lettere c) e e) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 52, lettera a) – Articolo 56, paragrafo 1, lettera k) – Prestazione di servizi – Luogo delle operazioni imponibili – Criterio di determinazione della competenza fiscale – Sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet – Luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita

Introduzione

1. L'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») è un'imposta sul consumo e, in condizioni ideali, dovrebbe essere riscossa nel luogo in cui avviene il consumo dei beni o dei servizi imponibili. Tuttavia, nel caso delle operazioni transfrontaliere, in particolare per quanto riguarda i servizi, ciò comporta notevoli oneri amministrativi sia per i soggetti passivi, sia per le autorità tributarie. Per questo motivo, le direttive dell'Unione in materia dell'IVA introducono metodi semplificati per determinare il luogo delle prestazioni di servizi. Ciò nonostante, l'individuazione di un siffatto luogo comporta ancora alcune difficoltà, in particolare nel caso di servizi complessi e di servizi prestati a distanza, ad esempio, come nel caso di specie, mediante una trasmissione via Internet. Gli sviluppi normativi in questo settore non sempre hanno tenuto il passo con gli sviluppi tecnologici e con l'evoluzione delle condizioni di mercato. Spetta quindi ai giudici fornire un'interpretazione delle disposizioni che tenga conto degli sviluppi tecnologici.

1 Lingua originale: il polacco.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2. Ai sensi dell'articolo 9 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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[2], modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002[3]:

«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:

(…)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

   – attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività,

   (…)

   è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

   (…)

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:

   (…)

   – servizi prestati tramite mezzi elettronici, inter alia quelli di cui all'allegato L;

f) il luogo in cui sono prestati i servizi di cui alla lettera e), ultimo trattino, qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, è il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente.

(…)».

2 GU 1977, L 145, pag. 1.

3 Direttiva che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici (GU 2002, L 128, pag. 41).

3. L'articolo 43 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [4], nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, dispone:

«Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

4. Conformemente all'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita:

a) le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività;

(…)».

5. Ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva in parola:

«1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, 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 una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(…)

k) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II;

(…)».

6. Infine, l'articolo 57, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 enuncia:

«Qualora le prestazioni di servizi di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), siano fornite a persone non soggetti passivi stabilite, o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale è resa la prestazione di servizi fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente fuori della Comunità, il luogo della prestazione è il luogo in cui la persona non soggetto passivo è stabilita, o domiciliata o abitualmente residente».

Diritto dei Paesi Bassi

7. Le succitate disposizioni del diritto dell'Unione sono state recepite nel diritto dei Paesi Bassi dall'articolo 6, paragrafi 1 e 2, lettere c), punto 1 e d), punto 10, della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sul valore aggiunto).

4 GU 2006, L 347, pag. 1.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

8. Il convenuto nel procedimento principale, il sig. L.W. Geelen, è un soggetto passivo registrato ai fini IVA nei Paesi Bassi. Egli presta servizi consistenti nell'organizzazione e nella fornitura di sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet. I modelli che compaiono nelle suddette sessioni si trovano durante le esibizioni nelle Filippine. Il sig. L.W. Geelen fornisce ad essi l'hardware e il software necessari per la trasmissione delle sessioni tramite Internet. I clienti contattano i modelli attraverso Internet dopo aver creato a tale scopo un account presso uno dei fornitori di servizi Internet. I suddetti fornitori addebitano ai clienti una commissione, una parte della quale viene trasferita al sig. L.W. Geelen. Le sessioni sono trasmesse dal vivo e hanno carattere interattivo, il che significa che i clienti hanno la possibilità di comunicare con i modelli e di dare loro istruzioni e fare loro richieste. I servizi prestati dal sig. L.W. Geelen sono, in linea di principio, destinati al mercato olandese [5].

9. Il convenuto nel procedimento principale non ha presentato dichiarazioni IVA per i servizi di cui sopra. L'autorità tributaria ha ritenuto però che i servizi in questione fossero soggetti all'IVA nei Paesi Bassi ed ha adottato una decisione recante l'ingiunzione di pagamento dell'imposta per il periodo dal 1º giugno 2006 al 31 dicembre 2009.

10. Tale decisione è stata annullata con sentenza del giudice di primo grado, il quale ha ritenuto che i servizi in questione fossero soggetti alle disposizioni del diritto dei Paesi Bassi di recepimento dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della direttiva 77/388 nonché dell'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112 e che gli stessi erano materialmente prestati nelle Filippine. L'autorità tributaria ha proposto ricorso per cassazione avverso la citata sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

11. In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1 a) Se l'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva e l'articolo 52, lettera a), della direttiva IVA (…) debbano essere interpretati nel senso che rientra in tali disposizioni anche la fornitura a pagamento di sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet.

b) In caso di risposta affermativa alla prima questione, parte a), se l'espressione "luogo (…) in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite", di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva e "luogo (…) in cui la prestazione è materialmente eseguita" all'articolo 52 della direttiva IVA (…) debba essere interpretata nel senso che è decisivo il luogo in cui i modelli si esibiscono dinanzi alla telecamera oppure il luogo in cui i [clienti] guardano le immagini, oppure ancora se sia rilevante un altro luogo.

2) Se l'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, della sesta direttiva e l'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA (…), in combinato disposto con l'articolo 11 del regolamento [n. 1777/2005] [6], debbano essere interpretati nel senso che la fornitura a pagamento di sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet può essere considerata come un "servizio prestato tramite mezzi elettronici".

5 Dalle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale non si può desumere se la fruibilità di tali servizi sia in qualche modo tecnicamente limitata al territorio dei Paesi Bassi. Sembra che una siffatta limitazione possa derivare dalla necessità di utilizzare l'intermediazione dei fornitori di servizi di accesso a Internet con i quali il sig. L.W. Geelen aveva stipulato il relativo contratto.

6 Regolamento (CE) del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2005, L 288, pag. 1).

3) In caso di risposta affermativa alla prima questione, parte a), e alla seconda questione, e nel caso in cui l'individuazione del luogo della prestazione secondo le relative disposizioni della direttiva porti a risultati diversi, come debba essere individuato il luogo della prestazione».

12. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 27 settembre 2017. Osservazioni scritte sono state presentate dai governi olandese e francese nonché dalla Commissione europea. Il governo olandese e la Commissione sono stati rappresentati all'udienza tenutasi il 19 settembre 2018.

Analisi

Prima questione pregiudiziale, parte a)

13. Con la prima questione, parte a), il giudice del rinvio chiede se i servizi come quelli forniti dal sig. L.W. Geelen nel procedimento principale siano soggetti alla disciplina degli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112. Più in particolare si tratta di stabilire se tali servizi costituiscano servizi nel settore di attività ricreative ai sensi delle disposizioni citate.

14. Non vi sono dubbi sul fatto che i servizi in questione hanno carattere ricreativo[7]. Tale argomento non richiede, a mio avviso, ulteriore trattazione. Tuttavia, siffatto aspetto non risponde interamente alla prima questione, parte a).

15. Il giudice del rinvio chiede, a mio avviso giustamente, se le succitate disposizioni siano applicabili ai servizi che, pur avendo carattere ricreativo, non vengono forniti nello stesso luogo e momento e con la presenza fisica dei destinatari del servizio, ma, ad esempio, come nel caso di specie, a distanza e in un momento scelto individualmente da ciascun destinatario del servizio.

16. L'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, figura nella direttiva 77/388 dal momento dell'adozione della stessa. A mio avviso, è pacifico che il legislatore, nel formulare la citata disposizione, non intendeva i servizi prestati a distanza, simili a quelli di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto tali servizi non esistevano all'epoca. L'unico modo per prestare i servizi di carattere culturale, ricreativo, educativo ecc., era quello di riunire i destinatari nel luogo in cui il servizio veniva materialmente eseguito oppure quello di effettuarlo nel luogo in cui si trovavano i destinatari[8]. L'individuazione del luogo in cui il servizio veniva materialmente prestato non era quindi problematico. Tale luogo era, al tempo stesso, il luogo di consumo del servizio in questione.

17. Tuttavia, lo sviluppo tecnologico che si è realizzato da allora ha consentito l'emergere di servizi nell'ambito dei quali i destinatari partecipano, talvolta anche attivamente, a distanza e non necessariamente in tempo reale, ad un evento culturale, ricreativo o di altro tipo. In questo modo, l'«unità d'azione, di tempo e di luogo», volendo richiamarsi ad una categoria del teatro classico, viene stravolta. Si pone quindi la questione se un'eventuale applicazione a tali servizi degli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112, sia conforme alla volontà del legislatore dell'Unione, la quale deve essere interpretata con riferimento alla nuova realtà tecnologica, nonché agli obiettivi delle succitate disposizioni.

7 V., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a. (C-452/03, EU:C:2005:289, punto 32).

8 Naturalmente, all'epoca esistevano servizi di radiodiffusione e di televisione. Tuttavia, questi erano tassati nel luogo in cui aveva la sede il prestatore di servizi, che di solito coincideva con il luogo di diffusione di un programma. Solo a seguito delle modifiche del 2002 apportate alla direttiva 77/388 (v. nota 3 delle presenti conclusioni) come luogo di prestazione di tali servizi, nelle transazioni transfrontalieri, è stato considerato il luogo in cui i destinatari del servizio erano stabiliti o residenti [v. articoli 9, paragrafo 2, lettera e), undicesimo trattino, e 9, paragrafo 4, della direttiva 77/388]. Tuttavia, i servizi di radiodiffusione e di televisione si limitano alla diffusione di un programma, lasciando ai destinatari la ricezione di quest'ultimo, a differenza dei servizi come quelli nel procedimento principale, nell'ambito dei quali il prestatore di servizi garantisce anche la ricezione del contenuto e persino la partecipazione attiva dei destinatari.

18. Un buon punto di partenza per l'analisi degli obiettivi perseguiti dalle disposizioni che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi sarà la relazione illustrativa della proposta della direttiva 2008/8/CE [9]. La suddetta direttiva ha introdotto una riforma fondamentale del diritto dell'Unione in materia di individuazione del luogo delle prestazioni di servizi ai fini dell'IVA.

19. Nella parte introduttiva della summenzionata relazione, la Commissione ha osservato che la soluzione migliore sarebbe quella di far tassare i servizi nel luogo in cui avviene il consumo effettivo. Tuttavia, una siffatta costruzione incontra gravi difficoltà pratiche quando si tratta delle prestazioni transfrontaliere di servizi. Tali difficoltà possono essere superate con relativa facilità nel caso di servizi prestati a soggetti passivi. A tale scopo serve, in particolare, il cosiddetto meccanismo di inversione contabile [10]. Tuttavia, questo meccanismo non può essere applicato a persone che non sono soggetti passivi. Un'alternativa sarebbe quella di obbligare i prestatori di servizi a iscriversi nel registro IVA e a contabilizzare l'IVA in ogni Stato membro in cui vengo prestati i servizi, ma ciò costituirebbe per loro un onere amministrativo eccessivo. Inoltre, nel caso di molti servizi, il luogo della fruizione effettiva non corrisponde al luogo in cui i servizi sono materialmente eseguiti, ma piuttosto al luogo in cui è stabilito o risiede il destinatario, il che complica ulteriormente la questione, in quanto richiede al prestatore del servizio di identificare, di volta in volta, il luogo di residenza del destinatario e di contabilizzare l'IVA nel luogo così individuato [11]. A causa delle suddette difficoltà pratiche, nella direttiva 77/388 è stata adottata una regola generale, secondo cui il luogo di una prestazione di servizi è quello in cui il prestatore ha fissato la sede. Nella succitata relazione la Commissione aveva proposto di mantenere tale regola generale in relazione ai servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi.

20. Vi sono, tuttavia, eccezioni a tale regola. Una di queste è l'eccezione, che ci occupa nella presente causa, riguardante le attività culturali, d'insegnamento, ricreative ecc. L'introduzione della suddetta eccezione ha permesso di raggiungere due obiettivi.

21. In primo luogo, nell'ipotesi in cui tali attività richiedevano la presenza simultanea in un unico luogo dei destinatari e dei prestatori (o comunque di persone che eseguivano il servizio in loro nome), era possibile conseguire, senza eccessivi ostacoli amministrativi, la soluzione preferibile, consistente nel tassare il servizio nel luogo del suo consumo effettivo. I servizi di questo genere presentano, infatti, carattere istantaneo, nel senso che il loro senso economico è solitamente limitato alla durata della prestazione del servizio. Il consumo di tali servizi è quindi immediato e avviene nel luogo in cui gli stessi vengono prestati. Il luogo in cui ha la sede il destinatario risulta quindi irrilevante; il prestatore contabilizza l'IVA unicamente nel luogo in cui il servizio viene materialmente eseguito.

22. In secondo luogo, tali servizi sono spesso di natura complessa in quanto richiedono una serie di servizi indiretti e accessori, alcuni dei quali possono essere forniti direttamente ai destinatari finali ed altri, ad esempio agli organizzatori degli eventi che compongono i servizi finali. Il loro prezzo può, o meno, costituire una componente del prezzo complessivo del servizio finale. Inoltre, essi possono essere forniti da diversi prestatori di servizi [12]. L'applicazione del principio generale della tassazione nel

9 Direttiva del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11). Relazione illustrativa della proposta (*exposé des motifs*): COM(2003) 822 definitivo.

10 Nell'ambito di tale meccanismo, l'IVA è fatturata dal destinatario del servizio e non dal prestatore, secondo l'aliquota applicabile nel luogo in cui ha sede il destinatario, il quale, successivamente, o ottiene il diritto alla detrazione, qualora utilizzi i servizi acquistati ai fini della propria attività imponibile, oppure effettua il versamento dell'imposta all'Erario. A tal proposito si ritiene che, poiché i servizi acquistati da soggetti passivi sono, di norma, utilizzati ai fini della loro attività economica, il luogo in cui ha sede il destinatario costituisce, in pari tempo, luogo di consumo del servizio.

11 Ciò vale, ad esempio, per i servizi di natura continuativa e i servizi prestati a distanza.

12 V., ad esempio, sentenza del 26 settembre 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): in tale causa si trattava di servizi di un ingegnere del suono prestati agli organizzatori di concerti.

luogo in cui ha la sede il prestatore di servizi, potrebbe pertanto comportare la necessità di contabilizzare l'IVA sui singoli servizi che compongo il servizio finale in diversi Stati membri. La tassazione di tali servizi nel luogo della loro materiale esecuzione semplifica le cose nell'ipotesi in cui siffatto luogo coincida con il luogo della prestazione del servizio finale o principale.

23. Tuttavia, l'applicazione dell'eccezione in questione ai servizi forniti a distanza, come quelli oggetto del procedimento principale, non permette di conseguire gli obiettivi di cui sopra.

24. Nella situazione in cui la prestazione di servizi non richieda la presenza simultanea nello stesso luogo dei prestatori e dei destinatari, sorge il problema, oggetto della prima questione, parte b), di individuare il luogo dove il servizio è materialmente eseguito. Tuttavia, a prescindere dalla soluzione del problema che si decide di adottare, gli obiettivi della suddetta eccezione non verranno conseguiti.

25. Infatti, qualora si ritenesse, prendendo come esempio i servizi di cui trattasi nel procedimento principale, che il luogo di prestazione del servizio è il luogo in cui i modelli si esibiscono dinanzi alla telecamera, il risultato auspicato, consistente nella tassazione nel luogo di consumo, non verrebbe raggiunto. Come luogo di consumo deve essere infatti considerato il luogo in cui si trovano i clienti al momento della fruizione del servizio. Per di più, il luogo di prestazione del servizio individuato in questo modo può, come nel caso di specie, non coincidere con il luogo in cui il prestatore ha fissato la propria sede, o addirittura risultare collocato completamente al di fuori dell'ambito di applicazione territoriale del sistema comune d'IVA. Di conseguenza, non solo il servizio non sarà tassato nel luogo di consumo, risultato al quale mirava l'eccezione in questione, ma non troverà applicazione nemmeno il principio generale dell'imposizione nel luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica.

26. Per contro, considerare il luogo in cui si trova il pubblico nel momento della fruizione del servizio come luogo dove detti servizi sono materialmente eseguiti, consentirebbe di tassare i servizi in questione nel luogo di consumo. Tuttavia, ciò può comportare proprio quelle difficoltà pratiche che il legislatore dell'Unione intendeva evitare, introducendo il principio generale dell'imposizione nel luogo della sede del prestatore, e che derivano dalla necessità di identificare, di volta in volta, il luogo della fruizione del servizio da parte del destinatario e di contabilizzarvi l'IVA.

27. È vero che il governo olandese, nelle sue osservazioni, fa riferimento alle soluzioni risultanti dalla direttiva (UE) 2017/2455[13], che mirano a porre rimedio a tali difficoltà pratiche. Tuttavia, come il governo stesso rileva, le summenzionate soluzioni trovano applicazione ai servizi come quelli oggetto del procedimento principale a partire dal 2021, mentre il presente caso riguarda il contesto normativo applicabile nel periodo compreso tra il 2006 e il 2009.

28. Da quanto sopra esposto risulta che l'applicazione di uno specifico criterio di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112, a servizi forniti a distanza, come quelli oggetto del procedimento principale, non realizzerebbe gli obiettivi che il legislatore dell'Unione intendeva conseguire, introducendo le succitate disposizioni. A mio avviso, si dovrebbe pertanto applicare il principio generale della tassazione nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

29. È vero che, in alcuni casi, l'applicazione di questo principio ai servizi prestati a distanza, in particolare attraverso Internet, può portare ad una ripartizione imperfetta delle competenze fiscali tra gli Stati membri, in quanto rende potenzialmente possibile scindere con facilità il luogo di tassazione dal luogo di consumo del servizio (anche se ciò non sembra riguardare il caso di specie). Tuttavia,

13 Direttiva del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni (GU 2017, L 348, pag. 7).

come risulta dalla suddetta relazione illustrativa della proposta della direttiva 2008/8, il legislatore dell'Unione era già a conoscenza del problema al momento dei lavori relativi alla direttiva, ma ha deciso, in riferimento a servizi prestati nel territorio dell'Unione a persone che non sono soggetti passivi, di rinviarne la soluzione fino all'attuazione delle soluzioni di cui al precedente paragrafo 27.

30. La tesi secondo cui la finalità della norma contenuta negli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112 sarebbe quella di determinare il luogo delle prestazioni di servizi che richiedono la presenza simultanea dei prestatori e dei destinatari, sembra corroborata anche dall'attuale formulazione delle disposizioni pertinenti.

31. Nell'attuale formulazione della direttiva 2006/112 [14], tale norma è contenuta negli articoli 53 e 54, paragrafo 1, della medesima. Ai sensi dell'articolo 53 della direttiva in parola, il quale si riferisce ai servizi prestati ai soggetti passivi «[i]l luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a *manifestazioni* culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, *quali fiere ed esposizioni*, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali *manifestazioni* si svolgono effettivamente» [15]. Pertanto, la citata disposizione non riguarda qualsiasi servizio culturale, ricreativo ecc., ma i servizi sotto forma di manifestazioni quali fiere o esposizioni, e quindi quelli che richiedono la presenza dei destinatari nel luogo in cui il servizio viene prestato.

32. È vero che l'articolo 54, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che si riferisce alla prestazione degli stessi servizi a persone che non sono soggetti passivi, non utilizza la parola «manifestazione» [16]. Tuttavia, la suddetta disposizione precisa, al pari dell'articolo 53 della medesima direttiva, che si tratta delle attività «quali fiere ed esposizioni», e quindi anche qui attività che richiedono la presenza dei destinatari del servizio nel luogo in cui il servizio viene prestato.

33. La differenza di formulazione di queste disposizioni deriva, a mio avviso, dal fatto che l'attuale articolo 53 della direttiva 2006/112 definisce il luogo di prestazione di una categoria di servizi molto ristretta, ossia i servizi che consistono nel consentire l'accesso a vari tipi di manifestazioni nonché servizi a ciò strettamente connessi. I diritti d'ingresso per queste manifestazioni vengono di solito pagati acquistando i biglietti. Tali biglietti sono normalmente venduti su larga scala e spesso tramite intermediari, rendendo molto difficile, se non impossibile, distinguere tra acquirenti che sono soggetti passivi e acquirenti che non lo sono. Per questo motivo, il legislatore ha adottato un medesimo luogo per le prestazioni di servizi di accesso a tali manifestazioni, a prescindere se tali servizi siano prestati a soggetti passivi o a persone che non sono soggetti passivi, al fine di evitare difficoltà nella tassazione dei servizi in questione. Per contro, il luogo delle prestazioni di tutti i servizi accessori connessi ad attività culturali, ricreative ecc. varia a seconda dello status del destinatario: nel caso di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, tale luogo continua ad essere il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite ai sensi dell'attuale articolo 54, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, mentre nel caso di servizi resi a soggetti passivi, luogo della prestazione è il luogo in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica o il luogo in cui è situata la stabile organizzazione, conformemente ad un nuovo principio generale enunciato dall'attuale articolo 44 della direttiva 2006/112. Per questo motivo, ad esempio, luogo della prestazione di servizi resi da un ingegnere del suono, come nel caso Dudda [17], risulterebbe, secondo le disposizioni vigenti, il luogo in cui ha sede l'organizzatore del concerto e non il luogo in cui si è svolto il concerto.

14 Vale a dire, nella versione in vigore dal 1º gennaio 2011, conformemente all'articolo 3 della direttiva 2008/8.

15 Il corsivo è mio.

16 Ai sensi della disposizione in parola, «[i]l luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente».

17 Sentenza del 26 settembre 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

34. Tuttavia, a mio avviso, ciò non cambia il fatto che le due disposizioni sopra citate riguardano lo stesso tipo di servizi, ossia i servizi «quali fiere ed esposizioni», vale a dire i servizi che richiedono la presenza fisica dei loro destinatari nel luogo in cui il servizio viene eseguito. L'ambito di applicazione dell'attuale articolo 54, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non risulta essere più ampio rispetto all'ambito di applicazione dell'articolo 53 quanto alle categorie di attività in esso rientranti. L'articolo 53 esclude soltanto dall'ambito di applicazione della precedente norma i servizi resi a soggetti passivi che non consistono direttamente nel consentire l'accesso a manifestazioni culturali, ricreative ecc. Tuttavia, a parte tale esclusione, si tratta sempre degli stessi servizi di cui agli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112, nella versione applicabile nel procedimento principale. I servizi forniti a distanza non rientrano nelle suddette disposizioni.

35. Propongo pertanto alla Corte di risolvere la prima questione, parte a), dichiarando che gli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che i servizi consistenti nell'organizzazione e nella fornitura di sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet non costituiscono servizi ricreativi ai sensi delle citate disposizioni.

La prima questione pregiudiziale, parte b)

36. La risposta che propongo di fornire alla prima questione, parte a) rende priva di oggetto la parte b), della medesima questione. Tuttavia, per l'eventualità in cui la Corte non dovesse condividere la mia proposta di risposta alla prima questione pregiudiziale, parte a), analizzerò qui di seguito la parte b) del suddetto quesito.

37. Con la prima questione pregiudiziale, parte b), il giudice del rinvio chiede se, nel caso di servizi prestati a distanza, quali sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet, di cui trattasi nel procedimento principale, come «luogo dove le attività sono materialmente eseguite» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 o «luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita» ai sensi dell'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, debba essere considerato il luogo in cui i modelli sono fisicamente presenti nel corso della sessione oppure il luogo in cui i destinatari fruiscono dei summenzionati servizi.

38. In via preliminare, rilevo che, a mio avviso, nessuna divergenza redazionale che potrebbe emergere nelle singole versioni linguistiche di entrambe le direttive tra la formulazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e la formulazione dell'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, divergenze sulle quali, per quanto riguarda la versione neerlandese, ha richiamato l'attenzione anche il giudice del rinvio, altera il significato delle disposizioni in questione. Queste due disposizioni devono pertanto essere interpretate allo stesso modo.

39. I governi olandese e francese propongono di rispondere a tale questione, affermando che il luogo in cui il servizio è effettivamente prestato è il luogo in cui i destinatari del servizio lo utilizzano, nella fattispecie, in linea di principio, i Paesi Bassi.

40. Secondo la Commissione, tale approccio è dettato però dal risultato che si intende ottenere, ossia la tassazione del servizio in questione nei Paesi Bassi, e non risulta invece dalla lettera delle disposizioni in esame. Pur condividendo l'opinione secondo cui sarebbe ragionevole tassare tali servizi nei Paesi Bassi, la Commissione ritiene tuttavia che, dura lex sed lex, la formulazione delle disposizioni pertinenti indica il luogo dove si esibiscono i modelli, in questo caso le Filippine.

41. Tale dilemma illustra perfettamente le difficoltà legate al tentativo di applicazione delle succitate disposizioni a situazioni per le quali le stesse non sono state concepite, ossia ai servizi resi a distanza. A differenza, infatti, dei servizi che richiedono la presenza simultanea nello stesso luogo del prestatore e del destinatario, nel caso di servizi a distanza non esiste, per definizione, un unico luogo che possa essere considerato chiaramente ed inequivocabilmente come luogo di prestazione del servizio. Infatti, l'essenza dei servizi in questione consiste nel fatto che essi vengono prestati in almeno due luoghi, e più precisamente *da* un luogo *verso* l'altro.

42. Tuttavia, per risolvere questo problema, mi sembra necessario rispondere ai seguenti due interrogativi: chi è il prestatore del servizio nel caso di specie? Qual è il contenuto effettivo del servizio?

43. Per quanto concerne il primo interrogativo, dalle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che i modelli sono dipendenti del sig. L.W. Geelen. Sebbene il giudice del rinvio non abbia precisato quale sia la specifica natura di tale impiego, tuttavia, a mio avviso, si può sicuramente ritenere che i modelli non forniscono servizi direttamente ai clienti del sig. L.W. Geelen. Di conseguenza, il prestatore di servizi è il sig. L.W. Geelen, è lui a riscuotere il prezzo del proprio servizio [18] ed è la tassazione del servizio da esso fornito a costituire oggetto del procedimento principale.

44. Il servizio in parola è definito nella suddetta domanda come la fornitura di sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo attraverso Internet. Due elementi sembrano essere essenziali per un servizio inteso in tal senso: le sessioni erotiche in quanto tali (cioè le esibizioni dei modelli) e la loro trasmissione attraverso Internet, compresa la fornitura di una connessione interattiva.

45. Entrambi questi elementi compongono un unico servizio indivisibile. Il sig. L.W. Geelen non fornisce soltanto le esibizioni dei modelli, in quanto un tale servizio non avrebbe alcun valore per i suoi clienti, dal momento che questi ultimi si trovano nei Paesi Bassi, mentre i modelli nelle Filippine. Tantomeno egli si limita all'intermediazione nella trasmissione delle sessioni, atteso che lo stesso organizza anche le esibizioni dei modelli e fornisce loro le attrezzature necessarie nonché, come si può presumere, paga loro un compenso.

46. Peraltro, entrambi questi elementi hanno la stessa rilevanza, dal momento che senza uno di essi il servizio non avrebbe senso economico, o comunque costituirebbe un servizio completamente diverso.

47. Tornando alle disposizioni in esame nella presente causa, va rilevato che esse riguardano i servizi nel settore di *attività* culturali, ricreative ecc. Tuttavia, come luogo di prestazione di tali servizi, le suddette disposizioni non indicano il luogo di svolgimento delle attività in questione, ma il luogo di prestazione del *servizio*. Il luogo in cui le attività oggetto del servizio vengono eseguite, in questo caso le attività ricreative sotto forma di esibizioni dei modelli, non è quindi sufficiente per identificare il luogo delle prestazione del servizio qualora altri elementi del servizio, altrettanto essenziali, vengano forniti altrove.

48. Non condivido pertanto l'opinione della Commissione secondo cui come luogo di prestazione dei servizi oggetto del procedimento principale dovrebbe essere considerato il luogo in cui i modelli si esibiscono. Una siffatta tesi ignora, infatti, completamente la circostanza che il senso economico del suddetto servizio per i destinatari consiste nel poterne fruire in un luogo di loro scelta, in particolare, presso la loro residenza, e che, da questo punto di vista, garantire la trasmissione di una sessione costituisce un elemento del servizio altrettanto importante quanto le esibizioni dei modelli.

18 Attraverso, come sembra, i fornitori dei servizi di accesso a Internet.

49. Tuttavia, è altresì difficile sostenere, come auspicano i governi olandese e francese, che il luogo in cui il servizio è materialmente eseguito sia individuabile proprio nel luogo della fruizione del servizio da parte dei destinatari, dato che nessuna delle attività che compongono il servizio viene effettivamente prestata in tale luogo.

50. Di conseguenza, se ci interroghiamo su quale sia il luogo dell'esecuzione materiale di un servizio consistente, da un lato, nell'organizzare le esibizioni dei modelli nelle sessioni erotiche e, dall'altro, nel rendere possibile la ricezione attraverso Internet delle suddette sessioni in qualsiasi luogo e nel fornire la comunicazione interattiva con i modelli, la risposta che s'impone è che tale luogo corrisponde al luogo in cui il prestatore del servizio, e quindi, nel caso di specie, il sig. L.W. Geelen, ha costituito un centro della propria attività. È lì, infatti, che si concentrano tutte le attività, svolte a distanza, necessarie ai fini della prestazione dei servizi in questione.

51. Ritengo pertanto che, nel caso di servizi prestati a distanza, ossia quelli che non richiedono la presenza dei loro destinatari nel luogo in cui le attività che compongono il servizio vengono materialmente eseguite, come luogo dell'esecuzione materiale di un siffatto servizio, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e dell'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, debba essere considerato il luogo in cui il prestatore ha costituito un centro di attività. A tal proposito, sottolineo che si tratta del luogo in cui le attività vengono svolte dal prestatore di servizi e non dalle persone da esso eventualmente assunte ai fini dell'esecuzione di determinate prestazioni che compongono il servizio.

52. Non è difficile constatare che una siffatta conclusione mette in discussione il senso dell'applicazione a tali servizi dell'eccezione di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e all'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, in quanto porta, in pratica, allo stesso risultato che si otterrebbe applicando il principio generale dell'imposizione nel luogo in cui il prestatore di servizi ha fissato la sede. Tuttavia, ciò è dovuto al fatto che le succitate disposizioni non sono adeguate ai servizi prestati a distanza, circostanza che ho cercato di dimostrare nell'analisi della prima questione, parte a).

53. La suesposta interpretazione non comporta nemmeno un'automatica tassazione nel luogo di consumo, in quanto tale luogo può risultare, nel caso di servizi a distanza, diverso dal luogo in cui il prestatore ha costituito il centro della propria attività. Tuttavia, come ho indicato nel passaggio delle presenti conclusioni relativo alla risposta alla prima questione, parte a), per quanto riguarda i servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, il legislatore dell'Unione ha ritenuto più importante prevenire le difficoltà e gli oneri amministrativi per i soggetti passivi che non tassare detti servizi nel luogo di consumo [19]. Orbene, la soluzione da me proposta impedisce queste difficoltà e questi oneri, a differenza della soluzione ipotizzata dai governi olandese e francese [20].

54. Di conseguenza, nell'eventualità in cui la Corte non dovesse accettare la mia proposta di risposta alla prima questione pregiudiziale, parte a), propongo di rispondere alla prima questione, parte b), dichiarando che gli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che, nel caso di servizi prestati a distanza, ossia servizi che non richiedono la presenza del destinatario nel luogo dell'esecuzione materiale delle attività che compongono il servizio, come luogo in cui il servizio è materialmente eseguito, ai sensi delle succitate disposizioni, deve essere considerato il luogo in cui il prestatore di servizi ha costituito il centro della propria attività.

19 V. paragrafo 19 delle presenti conclusioni.

20 Nel procedimento principale, sembra che la fruizione dei servizi prestati dal sig. L.W. Geelen richiedeva l'apertura di un account presso il fornitore di servizi Internet con cui L.W. Geelen aveva stipulato il relativo contratto, e quindi egli aveva il controllo sulla portata territoriale dei propri servizi. In generale, tuttavia, i servizi forniti a distanza, in particolare attraverso Internet, possono essere utilizzati in modo geograficamente illimitato. Considerare quindi come luogo della prestazione di tali servizi, e quindi come luogo di tassazione, il luogo in cui essi vengono utilizzati dai destinatari potrebbe, potenzialmente, comportare notevoli difficoltà ai prestatori a causa della molteplicità dei luoghi di tassazione.

Seconda e terza questione pregiudiziale

55. Con la seconda e la terza questione, il giudice del rinvio chiede se i servizi come quelli di cui trattasi nel procedimento principale possano essere considerati come servizi prestati tramite mezzi elettronici ai sensi degli articoli 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino, della direttiva 77/388 e 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva 2006/112 e, in caso affermativo, come debba essere individuato il luogo della prestazione di tali servizi qualora tale classificazione coincida con la classificazione degli stessi servizi come soggetti alla disciplina degli articoli 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388 e 52, lettera a), della direttiva 2006/112.

56. Tuttavia, occorre richiamare l'attenzione sul fatto che l'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), della direttiva 77/388 disciplina l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi ivi elencate «rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore». L'articolo 9, paragrafo 2, lettera f), di tale direttiva disciplina inoltre l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi elencate alla lettera e), ultimo trattino, della stessa disposizione (ossia, servizi prestati tramite mezzi elettronici) «qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità».

57. Gli articoli 56, paragrafo 1, e 57, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 hanno il medesimo ambito di applicazione.

58. Le disposizioni in parola si applicano pertanto alle «esportazioni di servizi», ossia alle prestazioni di servizi rese ai destinatari aventi la sede o il domicilio al di fuori dell'Unione, alle prestazioni transfrontaliere di servizi nel territorio dell'Unione rese a soggetti passivi nonché alle «importazioni di servizi» prestate a persone che non sono soggetti passivi da parte dei soggetti passivi che hanno uno stabilimento, la sede o il domicilio al di fuori del territorio dell'Unione.

59. Tuttavia, il procedimento principale riguarda la prestazione di servizi a persone che non sono soggetti passivi, residenti nei Paesi Bassi, da parte di un soggetto passivo anch'esso residente nei Paesi Bassi. Da nessuna delle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che il sig. L.W. Geelen abbia uno stabilimento al di fuori dell'Unione, effettui esportazioni dei servizi o presti i propri servizi (oggetto del procedimento principale) transfrontalieri a soggetti passivi. In particolare, la circostanza che i modelli si esibiscono al di fuori dell'Unione (nelle Filippine) non significa che nel caso di specie si tratti di importazioni di servizi, dal momento che il prestatore è il sig. L.W. Geelen [21].

60. I servizi prestati dal sig. L.W. Geelen non rientrano quindi nell'ambito di applicazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettere e) ed f), della direttiva 77/388, né degli articoli 56, paragrafo 1, e 57, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. L'eventuale qualificazione dei suddetti servizi come prestati tramite mezzi elettronici è pertanto irrilevante. Di conseguenza, non è necessario risolvere la seconda e la terza questione.

61. È vero che nella disciplina specifica dell'attuale articolo 58, lettera c), della direttiva 2006/112 rientrano tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, compresi quelli prestati nel territorio di un unico Stato membro. Tuttavia, tale norma non si applica al contesto fattuale del procedimento principale. Nel procedimento in questione si applica infatti l'assetto giuridico esposto nei precedenti paragrafi.

21 V. paragrafo 43 delle presenti conclusioni.

Conclusione

62. Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte, propongo di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) nel modo seguente:

L'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, e l'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile fino al 31 dicembre 2009, devono essere interpretati nel senso che i servizi consistenti nell'organizzazione e nella fornitura di sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet non costituiscono servizi ricreativi ai sensi delle citate disposizioni.