



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 maggio 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 9, paragrafo 2, lettere c) ed e) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 52, lettera a) – Articolo 56, paragrafo 1, lettera k) – Prestazioni di servizi – Luogo delle operazioni imponibili – Riferimento fiscale – Sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse via Internet – Attività ricreativa – Nozione – Luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite»

Nella causa C-568/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), con decisione del 22 settembre 2017, pervenuta in cancelleria il 27 settembre 2017, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

L.W. Geelen,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (relatore) e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 settembre 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo dei Paesi Bassi, da C.S. Schillemans, M. Bulterman e J.M. Hoogveld, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Troosters e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 febbraio 2019,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il neerlandese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, e lettera e), dodicesimo trattino, 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 (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002 (GU 2002, L 128, pag. 41) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), dell'articolo 52, lettera a), e dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, e rettifica in GU 2011, L 74, pag. 3; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dell'articolo 11 del regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388 (GU 2005, L 288, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi) e il sig. L.W. Geelen relativa al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulla fornitura di sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Sesta direttiva

- 3 In base al 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 servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci».
- 4 L'articolo 9 di tale direttiva, rubricato «Prestazioni di servizi», che figurava all'interno del capo VI della medesima, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», così recitava:

«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;

(...)».

Regolamento n. 1777/2005

- 5 L'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento n. 1777/2005 disponeva quanto segue:

«I servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, e all'allegato L della [sesta direttiva] comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire».

Direttiva IVA

- 6 A decorrere dal 1° gennaio 2007, la sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva IVA.
- 7 L'articolo 43 della direttiva IVA, contenuto nella sezione 1, intitolata «Regola generale», che figura al capo 3, rubricato «Luogo delle prestazioni di servizi», del titolo V della medesima, dedicato al luogo delle operazioni imponibili, è formulato come segue:

«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 indirizzo permanente o della sua residenza abituale».

- 8 L'articolo 52, lettera a), di tale direttiva, che figura nella sezione 2 del capo 3 della medesima, intitolata «Disposizioni speciali», enuncia quanto segue:

«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».

- 9 L'articolo 56, paragrafo 1, di tale direttiva, che figura in detta sezione 2, prevede quanto segue:

«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 indirizzo permanente o della sua residenza abituale:

(...)

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

Diritto dei Paesi Bassi

- 10 L'articolo 6, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera c), punto 1, e lettera d), punto 10, della Wet op de omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella sua versione applicabile durante il periodo compreso tra il 1° gennaio 2006 e il 31 dicembre 2009, ha recepito nel diritto dei Paesi Bassi l'articolo 9, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera c), primo trattino, e lettera e), dodicesimo trattino, della sesta direttiva nonché l'articolo 43, l'articolo 52, lettera a), e l'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 11 Il sig. Geelen, registrato nei Paesi Bassi come soggetto passivo IVA, fornisce a titolo oneroso servizi che consistono nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet. I modelli che vengono filmati nelle suddette sessioni si trovano nelle Filippine e lavorano per il sig. Geelen. Quest'ultimo fornisce loro l'hardware e il software necessari per la trasmissione delle sessioni tramite Internet. Per poter accedere alle sessioni di cui trattasi nel procedimento principale, i clienti del sig. Geelen devono creare un conto presso uno dei fornitori di accesso a Internet. Tali fornitori ricevono dai suddetti clienti i pagamenti relativi a tali sessioni e ne trasferiscono una parte al sig. Geelen. Queste sessioni sono interattive, nel senso che ogni cliente ha la possibilità di comunicare con i modelli e di rivolgere loro richieste specifiche. Una stessa sessione può essere visualizzata in diretta da più clienti contemporaneamente.
- 12 Poiché il sig. Geelen non ha presentato dichiarazioni IVA per tali prestazioni di servizi, l'amministrazione tributaria dei Paesi Bassi, ritenendo che dette prestazioni fossero soggette a IVA nei Paesi Bassi, ha emesso un avviso di rettifica per il periodo dal 1° giugno 2006 al 31 dicembre 2009.
- 13 Il Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunale di Zelanda-Brabante occidentale, Paesi Bassi) ha respinto il ricorso proposto dal sig. Geelen contro tale avviso di rettifica.
- 14 Con sentenza del 30 luglio 2015, il Gerechtshof's-Hertogenbosch (Corte d'appello di 's-Hertogenbosch, Paesi Bassi) ha annullato detto avviso, con la motivazione, in sostanza, che la prestazione di servizi in questione costituiva un'attività ricreativa, da considerarsi materialmente eseguita dai modelli interessati nelle Filippine.
- 15 Il segretario di Stato alle Finanze ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), facendo valere, in sostanza, che il luogo di detta prestazione di servizi era quello in cui i clienti si trovavano al momento dell'acquisto dei servizi considerati, luogo che, nel caso di specie, era costituito dai Paesi Bassi.

- 16 Il giudice del rinvio ritiene che l'esame del presente ricorso richieda, anzitutto, di soffermarsi sulla questione se la prestazione di servizi di cui trattasi costituisca un'«attività ricreativa» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva e dell'articolo 52, lettera a), della direttiva IVA. È pur vero che le sessioni in questione sarebbero chiaramente volte a intrattenere i clienti, e il costo delle varie prestazioni fornite in tale occasione sarebbe compreso nel prezzo pagato per accedere a tali sessioni. Orbene, il legislatore dell'Unione avrebbe adottato il regime speciale previsto alle suddette disposizioni proprio per questo tipo di servizi complessi. Tuttavia, dalle sentenze del 9 marzo 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), e del 27 ottobre 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), si potrebbe dedurre che l'attività di cui trattasi deve essere esercitata in un periodo determinato e in un luogo in cui il prestatore e i destinatari di servizi si incontrano fisicamente. Tuttavia, sorgerebbe l'interrogativo circa l'obbligatorietà di questo requisito a seguito dello sviluppo di Internet, che rende oramai possibile che una prestazione non si situi più in un luogo fisico determinato.
- 17 Inoltre, nel caso in cui la prestazione di servizi di cui al procedimento principale costituisca un'«attività ricreativa» ai sensi di tali disposizioni, detto giudice rileva che occorre determinare il luogo in cui la suddetta prestazione viene «materialmente eseguita», a norma delle medesime. Sebbene questo luogo, secondo il giudice del rinvio, possa essere quello in cui i modelli si esibiscono, si potrebbe anche ritenere che esso corrisponda al luogo in cui il cliente beneficia dell'attività ricreativa, vale a dire quello in cui si connette alla sessione. Nel presente procedimento principale, tutti i clienti si troverebbero nei Paesi Bassi. Tuttavia, dato che questi clienti possono, in teoria, trovarsi ovunque, si porrebbe la questione se il riferimento al luogo in cui i clienti si connettono a Internet offra una regola applicabile in pratica e una soluzione razionale dal punto di vista fiscale.
- 18 Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se sia possibile tenere altresì conto del regime speciale applicabile ai servizi forniti tramite mezzi elettronici, previsto all'articolo 9, paragrafo 2), lettera e), dodicesimo trattino, della sesta direttiva e all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA. A tale riguardo, dall'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento n. 1777/2005 si potrebbe dedurre che solo le operazioni che richiedono un intervento umano minimo e che non possono essere eseguite in assenza della tecnologia dell'informazione rientrano in questa categoria di servizi. Ne conseguirebbe che la prestazione di servizi discussa nel procedimento principale non costituisce un servizio prestato tramite mezzi elettronici, in quanto l'esecuzione delle sessioni, a causa della loro trasmissione in diretta e del loro carattere interattivo, richiederebbe un intervento umano e l'utilizzo di Internet.
- 19 Infine, nel caso in cui tale prestazione di servizi rientri nei due regimi summenzionati, occorrerebbe determinare quale dei due debba essere scelto nel caso in cui essi conducano all'individuazione di due luoghi di riferimento diversi. Anche se, secondo il giudice del rinvio, dalla sentenza del 6 marzo 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), sembra emergere che l'ordine di elencazione che compare all'articolo 9, paragrafo 2, della sesta direttiva è determinante, non se ne potrebbe trarre alcuna certezza, dato che la prestazione di servizi discussa nella causa che ha dato luogo a tale sentenza non poteva essere ricollegata ad alcuna delle ipotesi indicate in detta disposizione.
- 20 In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema 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], 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".
- 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 21 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, 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 una prestazione di servizi come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, costituisce un'«attività ricreativa» ai sensi di tali disposizioni, e, in caso affermativo, in che luogo una prestazione siffatta debba considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi delle medesime.
- 22 Dato che tale questione è stata sollevata nel contesto di una rettifica fiscale relativa al periodo compreso tra il 1° giugno 2006 e il 31 dicembre 2009, sia le disposizioni della sesta direttiva sia quelle della direttiva IVA sono applicabili *ratione temporis* a una controversia come quella di cui al procedimento principale.
- 23 Si deve ricordare che l'articolo 9 della sesta direttiva contiene regole che determinano il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi. Mentre il paragrafo 1 di tale articolo pone a questo riguardo una regola di carattere generale, il paragrafo 2 del medesimo articolo elenca una serie di riferimenti specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti (sentenze del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punto 20; del 9 marzo 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punto 14; del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punto 24, e del 3 settembre 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punto 20).
- 24 Come emerge da giurisprudenza costante, non esiste alcuna preminenza del paragrafo 1 dell'articolo 9 della sesta direttiva sul paragrafo 2 di tale articolo. Occorre chiedersi, caso per caso, se la relativa fattispecie corrisponda ad una di quelle menzionate all'articolo 9, paragrafo 2, della direttiva medesima. In caso contrario, la fattispecie ricade nell'articolo 9, paragrafo 1, della stessa [sentenze del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 24; del 9 marzo 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punto 15, nonché del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punto 25].
- 25 Ne consegue che le disposizioni dell'articolo 9, paragrafo 2, della sesta direttiva non devono essere considerate un'eccezione, da interpretarsi restrittivamente, a una regola generale (sentenza del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 34).

- 26 L'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva fissa il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto, segnatamente, attività «ricreative o affini», ivi comprese, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività, nel luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite. Il legislatore dell'Unione ha infatti considerato che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello Stato in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzatore della manifestazione riscuota nello stesso Stato l'IVA assolta dal consumatore finale, l'IVA che ha come base imponibile l'insieme delle prestazioni il cui costo rientra nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale deve essere versata a tale Stato, a prescindere dal luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica (v., in tal senso, sentenze del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punto 24, nonché del 9 marzo 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punti 18 e 22).
- 27 Il paragrafo 1 dell'articolo 9 della sesta direttiva e il paragrafo 2, lettera c), primo trattino, di detto articolo 9 corrispondono, rispettivamente, all'articolo 43 e all'articolo 52, lettera a), della direttiva IVA.
- 28 Dato che la formulazione di tali disposizioni è, in sostanza, identica a quella delle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva, esse devono essere interpretate allo stesso modo (v., per analogia, sentenza del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punto 23).
- 29 È alla luce di tali principi che occorre risolvere la prima questione sottoposta dal giudice del rinvio.
- 30 Per quanto riguarda, sotto un primo profilo, la natura delle prestazioni, si deve rilevare come dal tenore letterale stesso dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva risulti che, come già dichiarato dalla Corte, per rientrare nell'ambito di applicazione di tale disposizione, una prestazione di servizi deve avere come finalità principale, segnatamente, l'intrattenimento [v., in tal senso, sentenze del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punto 26, e del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 31].
- 31 A tale riguardo, la Corte ha precisato che non è richiesto alcun livello artistico particolare e che non soltanto prestazioni aventi ad oggetto attività, in particolare, ricreative, ma anche quelle aventi ad oggetto attività semplicemente affini rientrano nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva [sentenze del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punto 25; del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 32, nonché del 9 marzo 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punto 19].
- 32 Nel caso di specie, risulta dalle informazioni contenute nella decisione di rinvio che la prestazione di servizi di cui trattasi nel procedimento principale riveste natura complessa, poiché consiste in varie attività. Infatti, da un lato, modelli che si trovano nelle Filippine partecipano a spettacoli a carattere erotico. Dall'altro, questi ultimi sono oggetto di sessioni interattive accessibili in diretta via Internet, organizzate dal sig. Geelen dal luogo, situato nei Paesi Bassi, in cui egli ha fissato la sede delle proprie attività economiche e finalizzate a consentire ai clienti non solo di visualizzare tali sessioni, ma anche di interagire con i modelli, così da poter influire sullo svolgimento di tali spettacoli e da farli evolvere secondo i loro desideri.
- 33 A tale riguardo, è pacifico che detti spettacoli sono realizzati dai modelli nell'ambito di un rapporto di lavoro tra questi ultimi e l'organizzatore degli stessi. Inoltre, dato che l'organizzatore riceve il pagamento richiesto per la visione delle sessioni interattive attraverso i fornitori di accesso a Internet, presso i quali i clienti devono creare un conto, risulta che detto organizzatore ha anche istituito il quadro tecnico, organizzativo e contrattuale richiesto per consentire un accesso a dette sessioni, limitato ai clienti paganti. In particolare, dagli elementi a disposizione della Corte emerge che detto organizzatore fornisce ai modelli, a tal fine, il software necessario per la trasmissione via Internet.

- 34 Ne consegue che le sessioni interattive discusse nel procedimento principale non sono paragonabili a manifestazioni culturali classiche, come un concerto, una fiera o un'esposizione, poiché, con i servizi da lui proposti, il sig. Geelen non mira a fornire un accesso a una prestazione di servizi resa in un luogo preciso e in un periodo determinato, ma organizza e permette, al contempo, la creazione e la trasmissione di una categoria di spettacoli che possono svolgersi in qualsiasi luogo e momento, e questo nell'ambito di sessioni interattive accessibili via Internet.
- 35 Pertanto, al fine di determinare la natura della prestazione di servizi discussa nel procedimento principale, è necessario valutare il servizio interessato quale fornito dal sig. Geelen.
- 36 Nel caso di specie, è pacifico che tale servizio è inteso a procurare ai suoi destinatari una fonte di intrattenimento.
- 37 Ne consegue che, come sostenuto sia dai governi dei Paesi Bassi e francese sia dalla Commissione europea, una tale prestazione di servizi dev'essere considerata un'«attività ricreativa» che ricade nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva.
- 38 È irrilevante, a tale riguardo, il fatto che detta prestazione di servizi ricreativi non sia fornita alla presenza fisica dei destinatari della stessa e che questi ultimi non beneficino di tale prestazione a partire da un unico luogo.
- 39 È pur vero che la Corte ha già dichiarato che le diverse categorie di prestazioni di servizi elencate all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva hanno, in particolare, come caratteristica comune quella di essere generalmente fornite in occasione di manifestazioni specifiche, e che il luogo ove tali prestazioni vengono materialmente eseguite è in linea di principio facile a identificarsi, poiché dette manifestazioni si svolgono in luoghi precisi (v., in tal senso, sentenze del 9 marzo 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punti 24 e 25, nonché del 27 ottobre 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punto 23).
- 40 Tuttavia, se questo è vero in linea generale, non vi è nulla nella formulazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva che suggerisca che l'applicazione di tale disposizione sia necessariamente limitata alle sole prestazioni di servizi fornite in occasione di simili manifestazioni.
- 41 Al contrario, come emerge dal punto 30 della presente sentenza, una prestazione di servizi rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione per il solo fatto di perseguire come principale obiettivo, segnatamente, l'intrattenimento e, quindi, a causa della sua natura.
- 42 Pertanto, in assenza di indicazioni esplicite, all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva, quanto al carattere facilmente identificabile o preciso del luogo in cui l'attività ricreativa è materialmente eseguita, si deve ritenere che né il fatto che una prestazione di servizi non sia fornita alla presenza fisica dei suoi destinatari né il fatto che questi ultimi non beneficino di tale prestazione a partire da un unico luogo siano tali da ostare all'applicazione di tale disposizione.
- 43 In queste circostanze, è necessario stabilire, sotto un secondo profilo, in quale luogo una prestazione di servizi come quella discussa nel procedimento principale debba considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva.
- 44 Secondo la Commissione, il luogo della materiale esecuzione delle sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, come quelle discusse nel procedimento principale, corrisponde necessariamente al luogo in cui lo spettacolo è fisicamente realizzato dai modelli. Per contro, i governi dei Paesi Bassi e francese ritengono che, tenuto conto dell'evoluzione della tecnologia, detto luogo debba essere considerato quello in cui il cliente è in grado di accedere a tale

spettacolo. Quest'ultima interpretazione sarebbe conforme alla logica sottesa alle norme in materia di IVA relative al luogo delle prestazioni di servizi, secondo la quale l'imposizione deve avvenire, per quanto possibile, nel luogo in cui i servizi sono utilizzati dai loro destinatari.

- 45 Indubbiamente, i modelli che partecipano allo spettacolo oggetto delle sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet di cui al procedimento principale si trovano fisicamente nelle Filippine.
- 46 Tuttavia, come rilevato ai punti da 32 a 34 della presente sentenza, la prestazione di servizi di cui al procedimento principale, consistente nell'organizzare e nel proporre sessioni interattive a carattere erotico, è una prestazione complessa resa non dai modelli, bensì dal sig. Geelen, organizzatore di tali sessioni.
- 47 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 50 delle sue conclusioni, dal momento che le attività necessarie per fornire questa prestazione di servizi complessa si concentrano nel luogo a partire dal quale il prestatore, da un lato, organizza le sessioni interattive aventi ad oggetto lo spettacolo a carattere erotico realizzato dai modelli e, dall'altro, offre ai clienti la possibilità di visualizzare tali sessioni via Internet, a partire dal luogo di loro scelta, e di interagire con tali modelli, una simile prestazione di servizi complessa deve considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva, nel luogo a partire dal quale essa è fornita da tale prestatore, vale a dire, nel procedimento principale, nel luogo della sede delle sue attività economiche nei Paesi Bassi.
- 48 Se è vero che tale luogo di riferimento corrisponde, nel caso di specie, a quello previsto dall'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva, si deve ricordare che, come rilevato al punto 25 della presente sentenza, l'articolo 9, paragrafo 2, della sesta direttiva non dev'essere considerato espressione di un'eccezione a una regola generale.
- 49 Pertanto, anche se l'ultima di queste disposizioni, come risulta dal settimo considerando della sesta direttiva e come rilevato da tutti gli interessati che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento, consente, ove necessario, di garantire che i servizi in questione siano soggetti al regime IVA nello Stato membro nel cui territorio i servizi sono utilizzati dai loro destinatari [v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 33], resta il fatto che nulla esclude che il luogo di materiale esecuzione dei servizi di cui trattasi nel procedimento principale possa corrispondere, tenuto conto delle circostanze del caso di specie, allo Stato membro nel quale il prestatore di servizi è stabilito.
- 50 Tale interpretazione si impone a maggior ragione nelle circostanze del presente procedimento principale, in quanto fornisce un punto di riferimento utile che conduce a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale (v., in tal senso, sentenza del 4 luglio 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punti 17 e 18).
- 51 Un'interpretazione del genere è conforme all'obiettivo perseguito dall'articolo 9 della sesta direttiva, il quale, come ricordato al punto 23 della presente sentenza, è quello di una norma di conflitto intesa ad evitare i rischi di doppia imposizione e di non imposizione, e agevola l'attuazione della norma di conflitto di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della sesta direttiva, permettendo una gestione semplice, nel luogo della prestazione di servizi, delle regole di riscossione dell'imposta (v., per analogia, sentenza del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punti 30 e 31).
- 52 Inoltre, alla luce della circostanza, rilevata dal giudice del rinvio, menzionata al punto 17 della presente sentenza, secondo cui tutti i clienti del sig. Geelen si trovano nei Paesi Bassi, risulta che, nel caso di specie, tale interpretazione permette anche di garantire che i servizi interessati siano soggetti al regime IVA dello Stato membro nel cui territorio i servizi sono utilizzati dai loro destinatari.

53 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva e l'articolo 52, lettera a), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che una prestazione di servizi complessa come quella di cui al procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, costituisce un'«attività ricreativa», a norma di tali disposizioni, da considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi delle medesime, nel luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede delle proprie attività economiche o una stabile organizzazione a partire dalla quale tale prestazione di servizi viene resa o, in mancanza, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale.

Sulla seconda questione

54 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, 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, debbano essere interpretati nel senso di doversi ritenere che una prestazione di servizi come quella di cui al procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, abbia ad oggetto un «servizio prestato tramite mezzi elettronici», ai sensi di tali disposizioni.

55 Occorre rilevare che l'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, della sesta direttiva determina il luogo delle prestazioni di servizi prestati tramite mezzi elettronici, per quanto riguarda i servizi di cui all'allegato L della direttiva stessa e all'articolo 11 del regolamento n. 1777/2005, quando tali prestazioni sono fornite a beneficiari stabiliti al di fuori dell'Unione europea o a soggetti passivi stabiliti nell'Unione, ma fuori dal paese del prestatore di servizi.

56 Detto articolo 9, paragrafo 2), lettera e), dodicesimo trattino, corrisponde all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA. Tali disposizioni, dal testo sostanzialmente identico, devono essere interpretate allo stesso modo, conformemente alla giurisprudenza richiamata al punto 28 della presente sentenza.

57 Tuttavia, dalle informazioni fornite nella decisione di rinvio, menzionate al punto 17 della presente sentenza, risulta che la prestazione di servizi discussa nel procedimento principale è stata fornita a clienti che si trovavano tutti nei Paesi Bassi.

58 Ciò considerato, senza che sia necessario determinare se un servizio come quello esaminato nel procedimento principale debba essere considerato un «servizio prestato tramite mezzi elettronici» di cui all'allegato L della sesta direttiva e all'articolo 11 del regolamento n. 1777/2005, occorre rilevare che l'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, di tale direttiva non trova applicazione a un procedimento come quello principale.

59 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda questione che 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, devono essere interpretati nel senso che una prestazione di servizi come quella di cui al procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, non rientra nell'ambito di applicazione di tali disposizioni qualora la suddetta prestazione sia stata fornita a beneficiari che si trovano tutti nello Stato membro del prestatore di detti servizi.

Sulla terza questione

60 Alla luce della risposta fornita alla seconda questione, non occorre rispondere alla terza questione.

Sulle spese

- ⁶¹ Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, 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, devono essere interpretati nel senso che una prestazione di servizi complessa come quella di cui al procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, costituisce un'«attività ricreativa», a norma di tali disposizioni, da considerarsi «materialmente eseguita», ai sensi delle medesime, nel luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede delle proprie attività economiche o una stabile organizzazione a partire dalla quale tale prestazione di servizi viene resa o, in mancanza, nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale.**
- 2) **L'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2002/38, e l'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 11 del regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388, devono essere interpretati nel senso che una prestazione di servizi come quella di cui al procedimento principale, consistente nel proporre sessioni interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, non rientra nell'ambito di applicazione di tali disposizioni qualora la suddetta prestazione sia stata fornita a beneficiari che si trovano tutti nello Stato membro del prestatore di detti servizi.**

Firme