



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

23 novembre 2023*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 53 – Prestazioni consistenti nel dare accesso a manifestazioni ricreative – Luogo delle prestazioni di servizi – Trasmissione di sessioni video interattive in streaming – Messa a disposizione di un locale e del materiale necessario alle riprese video di spettacoli nonché offerta di un’assistenza per fornire spettacoli di qualità»

Nella causa C-532/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Cluj (Corte d’appello di Cluj, Romania), con decisione del 3 giugno 2022, pervenuta in cancelleria il 9 agosto 2022, nel procedimento

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

contro

SC Westside Unicat SRL,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente della Quinta Sezione, facente funzione di presidente di Sezione, I. Jarukaitis e D. Gratsias, giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC Westside Unicat SRL, da L.M. Roman, avocată;
- per il governo rumeno, da E. Gane e O.-C. Ichim, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e T. Isacu de Groot, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 53 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), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la SC Westside Unicat SRL (in prosieguo: la «Westside Unicat») e, dall'altro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania) e l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: l'«autorità fiscale») in merito alla decisione di tale autorità di considerare i servizi forniti da detta società soggetti all'imposta sul valore aggiunto (IVA) in Romania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

- 3 La direttiva 2006/112 contiene, al titolo V, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», un capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi». Tale capo 3 contiene una sezione 2, intitolata «Disposizioni generali», che include gli articoli 44 e 45.
- 4 L'articolo 44 di tale direttiva così dispone:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

- 5 Ai sensi dell'articolo 45 della direttiva in parola:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del prestatore».

6 Il capo 3 del titolo V della stessa direttiva contiene anche una sezione 3, intitolata «Disposizioni speciali», che include gli articoli da 46 a 59 *bis* della direttiva 2006/112.

7 L'articolo 53 di tale direttiva è così formulato:

«Il 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».

8 L'articolo 54 di detta direttiva prevede quanto segue:

«1. Il 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.

2. Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite:

- a) attività accessorie ai trasporti quali operazioni di carico, scarico, movimentazione e affini;
- b) perizie e lavori relativi a beni mobili materiali».

Direttiva 2008/8

9 Il considerando 6 della direttiva 2008/8 così recita:

«In talune circostanze, le regole generali che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi e a persone che non sono soggetti passivi non sono applicabili e dovrebbero invece applicarsi deroghe specifiche. Tali deroghe dovrebbero essere basate in gran parte sui criteri vigenti e riflettere il principio dell'imposizione nel luogo di consumo, senza imporre oneri amministrativi sproporzionati ad alcuni operatori».

10 L'articolo 3 di tale direttiva ha introdotto segnatamente, a decorrere dal 1° gennaio 2011, gli articoli 53 e 54 della direttiva 2006/112 nella loro versione contenuta ai punti 7 e 8 della presente sentenza.

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011

11 L'articolo 32, paragrafi 1 e 2, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2011, L 77, pag. 1) così dispone:

«1. I servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.

2. Il paragrafo 1 si applica, in particolare, a quanto segue:

a) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini;

(...)).

12. Ai sensi dell'articolo 33 di tale regolamento di esecuzione:

«I servizi accessori di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini forniti separatamente alla persona che assiste a una manifestazione, dietro un corrispettivo.

Tali servizi accessori comprendono in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari ma non comprendono i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti».

13. L'articolo 33 bis di detto regolamento di esecuzione, che è stato aggiunto dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013 (GU 2013, L 284, pag. 1), prevede quanto segue:

«L'emissione di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini da parte di un intermediario che agisce in nome proprio ma per conto dell'organizzatore o da parte di un soggetto passivo diverso dall'organizzatore, che agisce in nome proprio, è disciplinata dall'articolo 53 e dall'articolo 54, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE».

Regolamento di esecuzione n. 1042/2013

14. Il considerando 15 del regolamento di esecuzione n. 1042/2013 così recita:

«A norma della direttiva 2006/112/CE, l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini deve in ogni caso essere soggetto a imposta nel luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente. È opportuno specificare che tale disposizione si applica anche qualora i biglietti per tali [manifestazioni] effettivamente non siano venduti direttamente dall'organizzatore ma siano distribuiti tramite intermediari».

Direttiva (UE) 2022/542

15. Ai sensi del considerando 18 della direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022, recante modifica delle direttive 2006/112/CE e (UE) 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2022, L 107, pag. 1):

«Al fine di garantire l'imposizione nello Stato membro di consumo, è necessario che tutti i servizi che possono essere prestati a un destinatario per via elettronica siano imponibili nel luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale. È pertanto necessario modificare le norme che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi relativi a tali attività».

- 16 L'articolo 1 della direttiva 2022/542 ha modificato l'articolo 53 della direttiva 2006/112 al fine di aggiungere il comma seguente:

«Il presente articolo non si applica all'ammissione agli eventi di cui al primo comma se la presenza è virtuale».

Diritto rumeno

Codice tributario

- 17 L'articolo 278 della Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, recante il Codice tributario), dell'8 settembre 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Parte I, n. 688, del 10 settembre 2015) (in prosieguo: il «Codice tributario»), intitolato «Luogo delle prestazioni» dispone in particolare:

«2. Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. (...)

(...)

6. In deroga alle disposizioni del paragrafo 2, si ritiene che il luogo delle prestazioni di servizi seguenti sia:

(...)

b) il luogo in cui le manifestazioni si svolgono effettivamente, per le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e per servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo (...).

Disposizioni di attuazione del Codice tributario

- 18 Il punto 22, paragrafi 4, 5, 7 e 8 della Hotărârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (decreto del governo n. 1 del 6 gennaio 2016 recante approvazione delle disposizioni di attuazione della legge n° 227/2015 recante il Codice tributario) (*Monitorul Oficial al României*, Parte I, n. 22 del 13 gennaio 2016) prevede quanto segue:

«(4) I servizi consistenti nel dare accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'articolo 278, paragrafo 6, lettera b), del Codice tributario, comprendono le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento o di quota periodica.

(5) Il paragrafo 4 include segnatamente la concessione

a) del diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini;

(...)

(7) I servizi accessori di cui all'articolo 278, paragrafo 6, lettera b), del Codice tributario comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini forniti separatamente alla persona che assiste a una manifestazione, dietro un corrispettivo. Tali servizi accessori comprendono in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari ma non comprendono i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti.

(8) L'emissione di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini da parte di un intermediario che agisce in nome proprio ma per conto dell'organizzatore o da parte di un soggetto passivo diverso dall'organizzatore, che agisce in nome proprio, è disciplinata dall'articolo 278, paragrafo 5, lettera f), e paragrafo 6, lettera b), del Codice tributario».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 La Westside Unicat è una società con sede in Romania che gestisce uno studio di registrazione video. La sua principale attività economica consiste nel commercializzare presso la StreamRay USA Inc. (in prosieguo: la «StreamRay») contenuti digitali a carattere erotico sotto forma in particolare di sessioni di comunicazione visiva on-line e faccia a faccia (in prosieguo: «le videochat») effettuata con modelli.
- 20 La StreamRay è una persona giuridica registrata negli Stati Uniti che trasmette in diretta sul suo sito Internet i video di tali sessioni e mette a disposizione dei suoi clienti, persone fisiche, l'interfaccia necessaria per interagire con i modelli.
- 21 I modelli che usano i servizi della Westside Unicat stipulano con tale società un contratto, denominato nella decisione di rinvio «Contratto di associazione». Essi sottoscrivono altresì una dichiarazione che certifica alla StreamRay, che essi designano lo studio, ossia la Westside Unicat, per «percepire e incassare tutte le somme» ad essi dovute per gli spettacoli realizzati nell'ambito di tali videochat e accettano espressamente che tali somme siano loro versate dallo studio.
- 22 La StreamRay, che fornisce prestazioni di servizi in nome proprio, stabilisce le condizioni commerciali applicabili affinché i suoi clienti guardino gli spettacoli di cui trattasi e interagiscano con i modelli. Tale società fissa e percepisce, segnatamente, il prezzo pagato dai suoi clienti a tal fine. Sul prezzo così percepito, una percentuale è riversata alla Westside Unicat che, a sua volta, ne riversa una parte ai modelli.
- 23 A seguito di un controllo fiscale vertente sulla determinazione dell'IVA da versare per il periodo dal 1° settembre 2019 al 30 giugno 2020, l'autorità tributaria ha emesso, il 13 novembre 2020, un avviso di accertamento in base al quale la Westside Unicat è stata considerata debitrice di un supplemento di IVA di 640 433 lei rumeni.
- 24 Tale decisione si fondava sul fatto che, contrariamente a quanto aveva ritenuto la Westside Unicat al momento dell'emissione delle fatture destinate alla SteamRay, il luogo delle prestazioni di servizi che essa aveva fornito a quest'ultima doveva essere considerato la Romania, conformemente all'articolo 278, paragrafo 6, lettera b), del Codice tributario. Infatti, la Westside Unicat sarebbe l'organizzatore degli spettacoli interattivi di cui trattasi, come emergerebbe dai

contratti firmati con la StreamRay. Orbene, tali spettacoli costituirebbero manifestazioni ricreative, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112, cosicché si dovrebbe applicare la soluzione adottata nella sentenza dell'8 maggio 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), secondo cui si deve ritenere che il luogo di una prestazione di servizi consistente nel proporre sessioni video interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet sia il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede delle sue attività economiche.

- 25 Dopo un infruttuoso reclamo amministrativo avverso tale avviso di accertamento, la Westside Unicat ha proposto ricorso dinanzi al Tribunalul Maramureş (Tribunale superiore di Maramureş, Romania) che ha parzialmente accolto il ricorso con sentenza del 19 ottobre 2021. Tale giudice ha, infatti, ritenuto che la StreamRay fosse l'organizzatore delle manifestazioni ricreative in questione in quanto consentiva ai suoi clienti di accedere alle sessioni video interattive a carattere erotico.
- 26 L'autorità tributaria ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio. A sostegno di tale impugnazione, essa afferma, in sostanza, che si ritiene che concedano un tale accesso tanto l'organizzatore della manifestazione ricreativa quanto l'insieme degli operatori che contribuiscono a rendere possibile al pubblico l'accesso a quest'ultima, che agiscono in nome proprio. Orbene, nella causa di cui è investito tale giudice, così come la ricorrente di cui al procedimento principale nella causa che ha dato luogo alla sentenza dell'8 maggio 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), si dovrebbe ritenere che la Westside Unicat, in quanto organizzatore delle sessioni video interattive a carattere erotico di cui trattasi, conceda un accesso a queste ultime.
- 27 In tale contesto, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla questione se i servizi forniti dalla Westside Unicat rientrano nella nozione di prestazioni di servizi consistenti nel dare accesso a manifestazioni ricreative, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112, nonché, se del caso, sul modo di applicare tale disposizione.
- 28 In tali circostanze, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 53 della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che si applica anche ai servizi del tipo di quelli oggetto della controversia, ossia i servizi forniti dallo studio di videochat al gestore del sito web, consistenti in sessioni interattive di natura erotica, filmate e trasmesse in [tempo] reale, tramite Internet (streaming in diretta di contenuto digitale).
- 2) In caso di risposta affermativa alla questione n. 1, se, ai fini dell'interpretazione dell'espressione contenuta nell'articolo 53 della direttiva IVA, ossia "il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente", assuma rilevanza il luogo in cui i modelli appaiono davanti alla webcam, il luogo in cui è stabilito l'organizzatore delle sessioni, il luogo in cui i clienti guardano le immagini oppure si prenda in considerazione un altro luogo diverso da quelli già indicati».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 29 Come emerge chiaramente dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, le prestazioni di servizi di cui trattasi nella causa di cui al procedimento principale consistono nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da uno studio di registrazione per metterle a disposizione del gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet ai fini della loro trasmissione da parte di tale gestore su detta piattaforma.
- 30 Di conseguenza, nell'ottica di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, si deve intendere la prima questione come volta ad accertare se l'articolo 53 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso si applica a servizi forniti da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da un siffatto studio per metterle a disposizione di tale gestore ai fini della loro trasmissione da parte di quest'ultimo su detta piattaforma.
- 31 Al riguardo, si deve ricordare, da un lato, che gli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112 dettano una regola generale per determinare il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi, mentre i successivi articoli da 46 a 59 bis prevedono una serie di collegamenti specifici (sentenza del 13 marzo 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 20).
- 32 Come risulta da costante giurisprudenza della Corte, non esiste alcun primato degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112 sui successivi articoli da 46 a 59 bis. Occorre chiedersi, caso per caso, se questo ricada in una delle ipotesi contemplate dagli articoli da 46 a 59 bis. In caso contrario, la fattispecie ricade nell'ambito d'applicazione dei precedenti articoli 44 e 45 (sentenza del 13 marzo 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 21).
- 33 Ne consegue che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 non dev'essere considerato quale deroga ad una regola generale, da interpretare in senso restrittivo (sentenza del 13 marzo 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 22).
- 34 Dall'altro, per quanto attiene a sessioni video interattive a carattere erotico filmate e trasmesse in diretta via Internet, è vero che la Corte ha giudicato, nella sentenza dell'8 maggio 2019, *Geelen*, (C-568/17, EU:C:2019:388, punti da 36 a 42) che siffatte sessioni costituiscono attività ricreative, dato che esse hanno come obiettivo di procurare ai loro destinatari una fonte di intrattenimento e la nozione di attività ricreativa non si limita alle prestazioni di servizi fornite alla presenza fisica dei destinatari di tale attività.
- 35 Tuttavia, se, in tale sentenza, la Corte ha poi dedotto da tali considerazioni che siffatte prestazioni di servizi rientravano nell'ambito di applicazione della norma di collegamento specifica all'epoca prevista all'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 (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), nonché all'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, nella sua versione vigente al momento dei fatti della causa che ha dato luogo a tale sentenza, si deve constatare che la questione sollevata nella presente causa non verte sull'interpretazione di tale norma di collegamento specifica, ma su un'altra norma di

collegamento specifica che, essendo stata introdotta dalla direttiva 2008/8, non era ancora in vigore e non era stata trasposta nel diritto degli Stati membri al momento dei fatti della causa che ha dato luogo a detta sentenza.

- 36 Orbene, mentre la norma di collegamento specifica enunciata all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva 77/388 e all'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112, così come tali disposizioni erano in vigore al momento dei fatti della causa che ha dato luogo alla sentenza dell'8 maggio 2019, Geelen, (C-568/17, EU:C:2019:388), si riferiva, in generale, alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, nonché, eventualmente alle prestazioni di servizi accessorie a tali attività, la norma di collegamento specifica contenuta all'articolo 53 della direttiva 2006/112 ha come oggetto particolare la prestazione 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.
- 37 Di conseguenza, la conclusione a cui è giunta la Corte nella sentenza dell'8 maggio 2019, Geelen, (C-568/17, EU:C:2019:388), in merito alla portata della norma di collegamento specifica all'epoca enunciata all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva 77/388 e all'articolo 52, lettera a), della direttiva 2006/112 non può essere trasposta alla norma di collegamento specifica enunciata dall'articolo 53 della direttiva 2006/112, che era applicabile al momento dei fatti di cui al procedimento principale.
- 38 Per quanto attiene, invece, alla portata di tale seconda norma, si deve rilevare che, nella sua accezione abituale, il termine «manifestazione» indica una presentazione al pubblico. Di conseguenza, si può dedurre, in assenza di definizione specifica contenuta nella direttiva 2006/112, che la nozione di «prestazioni per l'accesso a una manifestazione», come impiegata all'articolo 53 di tale direttiva, deve essere intesa nel senso che designa prestazioni di servizi che intervengono a valle dell'organizzazione di quanto è oggetto di tale presentazione e volte a concedere al pubblico l'accesso a quest'ultima.
- 39 Tale conclusione è corroborata, innanzitutto, dall'articolo 33 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, il quale precisa che i servizi accessori di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112 comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini forniti separatamente alla persona che assiste a una manifestazione, dietro un corrispettivo. Infatti, dato che i servizi accessori sono quelli forniti separatamente alla persona che assiste a una manifestazione, si deve ritenere che il servizio principale sia quello fornito a tale medesima persona al fine di concederle il diritto di accesso a detta manifestazione.
- 40 Inoltre, l'articolo 32 di tale regolamento di esecuzione precisa che i servizi aventi ad oggetto l'accesso a manifestazioni ricreative di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112 comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, il che significa che i servizi così indicati sono unicamente quelli relativi alla commercializzazione presso clienti del diritto di accesso alla manifestazione di cui trattasi.
- 41 Infine, dall'articolo 33 *bis* di detto regolamento di esecuzione, letto alla luce del considerando 15 del regolamento di esecuzione n. 1042/2013, emerge che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 si applica quando i biglietti di accesso alle manifestazioni non sono venduti direttamente dall'organizzatore, ma sono distribuiti da intermediari che agiscono in nome proprio, il che

implica, anche in questo caso, che le prestazioni di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112 sono legate alla commercializzazione presso clienti del diritto di accesso alla manifestazione di cui trattasi.

- 42 Ne consegue che la norma di collegamento specifica, prevista dall'articolo 53 della direttiva 2006/112, deve essere intesa nel senso che si applica, non già ai servizi forniti al fine di realizzare un'attività che dà luogo a una manifestazione, ma alle sole prestazioni consistenti nel commercializzare presso clienti il diritto di accesso a una siffatta manifestazione.
- 43 Pertanto, si deve rilevare che le prestazioni di servizi fornite da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da un siffatto studio per metterle a disposizione di tale gestore ai fini della loro trasmissione su detta piattaforma non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. Infatti, tali prestazioni non costituiscono né prestazioni dirette a concedere ai clienti il diritto di accesso a tali contenuti né prestazioni accessorie a queste ultime, bensì costituiscono prestazioni necessarie alla trasmissione di detti contenuti da parte di tale gestore ai suoi propri clienti.
- 44 È vero che lo studio di registrazione di videochat possiede le attrezzature utilizzate per riprendere e registrare lo spettacolo erotico che sarà poi così trasmesso, ma una siffatta circostanza non è sufficiente per ritenere che tale studio conceda l'accesso alle sessioni video interattive che ne risultano nei limiti in cui né il possesso di dette attrezzature e nemmeno la loro manipolazione implicano, di per sé, che tali sessioni siano presentate al pubblico.
- 45 Una siffatta considerazione corrisponde del resto all'approccio accolto dal comitato IVA, che è un comitato consultivo istituito dall'articolo 398 della direttiva 2006/112. Infatti, dalle linee guida di tale comitato derivanti dalla sua riunione del 19 aprile 2021 [Document B – taxud.c.1(2021)6378389 – 1016] emerge che quest'ultimo ha deciso pressoché all'unanimità che, quando servizi consistenti in sessioni interattive filmate e trasmesse in tempo reale via Internet (ad esempio videochat) sono forniti da un soggetto passivo che è proprietario del contenuto digitale a un cliente finale, ossia uno spettatore, anche se tale contenuto è stato fornito a tale soggetto passivo da un altro soggetto passivo, la fornitura del contenuto digitale da parte di quest'ultimo non consiste nel dare accesso a una manifestazione ricreativa, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112.
- 46 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che non si applica a servizi forniti da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da un siffatto studio per metterle a disposizione di tale gestore ai fini della loro trasmissione da parte di quest'ultimo su detta piattaforma.

Sulla seconda questione

- 47 Innanzitutto, si deve rilevare che la seconda questione è stata sollevata solo nel caso in cui dalla risposta fornita alla prima questione emergesse che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 sarebbe applicabile a servizi come quelli di cui al procedimento principale.

- 48 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non è quindi necessario rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 49 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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008,

deve essere interpretato nel senso che:

non si applica a servizi forniti da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da un siffatto studio per metterle a disposizione di tale gestore ai fini della loro trasmissione da parte di quest'ultimo su detta piattaforma.

Firme