

IVA: organizzazione e fornitura dietro corrispettivo di sessioni webcam “hot”

Di Giorgio Beretta, 29 marzo 2019

1

[\(Conclusioni dell'Avvocato Generale Maciej Szpunar, 12 febbraio 2019, Causa C-568/17, Staatssecretaris van Financiën c. L.W. Geelen\)](#)

Secondo l'Avvocato Generale Szpunar, l'organizzazione e la fornitura dietro corrispettivo di sessioni webcam erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet non costituiscono servizi a carattere ricreativo ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 53 e 54, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE attualmente vigente.

Nelle proprie conclusioni, l'Avvocato Generale sottolinea infatti che, sebbene l'IVA si configuri quale imposta sul consumo e quindi, in condizioni ideali, dovrebbe essere riscossa nel luogo in cui avviene l'effettivo consumo di beni e servizi, esigenze di semplificazione, oltretutto difficoltà di ordine pratico, possono talora imporre di valutare come più appropriato un luogo diverso, nella specie individuato nel luogo ove il prestatore del servizio ha fissato la sede della propria attività economica.

Siffatte esigenze divengono invero più pressanti in presenza di sviluppi tecnologici nonché alla luce dell'evoluzione delle condizioni di mercato, circostanze delle quali la normativa IVA sovente mostra di non tenere adeguatamente conto. Gli sviluppi della tecnologia consentono infatti oggi a servizi che in passato potevano essere forniti unicamente a fronte della simultanea presenza fisica, in un unico luogo, tanto di chi li presta quanto di chi li riceve di essere fruiti anche a distanza.

Il venir meno della necessaria “unità d'azione, di tempo e di luogo” (par. 17 delle conclusioni) che originariamente contraddistingueva tali servizi è alla base della questione giuridica rimessa alla Corte di Giustizia dalla Corte Suprema dei Paesi Bassi (Hoge Raad), riguardante una persona fisica (il sig. L.W. Geelen), soggetto passivo ai fini IVA registrato nei Paesi Bassi, il quale svolge un'attività consistente nell'organizzare e fornire a clienti (sembrerebbe esclusivamente localizzati nei Paesi Bassi) sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite Internet eseguite da modelli (non modelle a quanto pare...) che durante tali esibizioni si trovano in un Paese extra-UE (segnatamente, nelle Filippine) e legate da un non meglio precisato rapporto di impiego con il soggetto passivo ai fini IVA.

Ebbene, se in passato il luogo in cui siffatte attività venivano materialmente eseguite coincideva naturaliter con il luogo di consumo dei servizi in questione, e il riferimento a tale luogo rispondeva altresì a esigenze di semplificazione nell'applicazione dell'IVA, entrambi gli assunti vengono invece meno con riferimento alla nuova realtà tecnologica in cui si verifica una scissione tra luogo in cui si trovano, rispettivamente, prestatore e destinatario del servizio.

Al riguardo, l'Avvocato Generale evidenzia che nel caso di servizi consistenti in spettacoli erotici a pagamento con trasmissione dal vivo tramite Internet, a prescindere dal luogo in cui tali servizi debbano ritenersi

materialmente eseguiti, gli obiettivi di tassazione nel luogo di effettivo consumo, nonché di semplificazione e praticità nell'applicazione dell'imposta, non risultano invero conseguibili.

2 Difatti, qualora si ritenesse che il luogo in cui i servizi sono materialmente eseguiti coincida con quello in cui i modelli si esibiscono (come proposto dalla Commissione), risulterebbe evidentemente frustrato l'obiettivo di applicare l'imposta nel luogo dell'effettivo consumo dei servizi, né, peraltro, si conseguirebbe il risultato pratico di riscuotere l'imposta, trovandosi i modelli nel momento delle esibizioni al di fuori dell'ambito di applicazione territoriale del sistema comune dell'IVA.

Difficoltà di ordine pratico si riscontrerebbero inoltre, nell'attuale quadro normativo IVA (in attesa dell'estensione, a far data dal 1° gennaio 2021, del regime speciale MOSS a tutti i servizi prestati a distanza), anche qualora si ritenesse che il luogo in cui i servizi sono materialmente eseguiti coincida con quello in cui si trova il pubblico che assiste alle suddette esibizioni (come proposto dai governi olandese e francese), in quanto ciò presupporrebbe di identificare con esattezza il luogo in cui i destinatari dei servizi effettivamente si trovano al momento della loro fruizione.

A fronte di tali problematicità di ordine sia teorico che pratico, l'Avvocato Generale rinviene quale soluzione l'applicazione del principio generale della tassazione nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, ancorché – come ammesso dallo stesso giureconsulto – l'applicazione di tale criterio si presti ad ingenerare un'indebita scissione del luogo di tassazione rispetto al luogo ove il servizio viene effettivamente consumato.

In via alternativa, più precisamente nell'ipotesi in cui si ritenesse che i servizi in questione costituiscano servizi a carattere ricreativo anche ai sensi della normativa IVA, l'Avvocato Generale prospetta che il luogo in cui tali servizi siano materialmente eseguiti debba essere considerato il luogo in cui il prestatore ha fissato il centro della propria attività economica, dal momento che i servizi in questione si presentano composti da due elementi, inscindibili e necessari, l'uno costituito dall'esibizione dei modelli, l'altro dalla trasmissione di tali esibizioni tramite Internet da parte del soggetto passivo olandese.

L'Avvocato Generale rileva perciò che il luogo in cui le attività oggetto del servizio vengono eseguite, ossia le esibizioni dei modelli (Filippine), non è ex se sufficiente per identificare il luogo della prestazione del servizio qualora ulteriori elementi attinenti al medesimo servizio e altrettanto essenziali, ossia la trasmissione delle esibizioni tramite Internet, siano forniti da un soggetto (il Sig. Geelen) localizzato in altro luogo (Paesi Bassi).

L'Avvocato Generale non ha invece fornito alcuna risposta in ordine al secondo e terzo quesito (entrambi di estremo interesse) oggetto della domanda pregiudiziale, concernente l'eventualità che i servizi in questione siano da qualificare come servizi prestati tramite mezzi elettronici. Sul punto, l'Avvocato Generale rileva infatti che, avendo il prestatore dei servizi la propria sede nello stesso Stato Membro dei destinatari del servizio, non possono trovare applicazione – *ratione temporis* (ossia prima delle modifiche entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2010) – le disposizioni in materia di servizi elettronici, le quali richiederebbero che il soggetto passivo fosse stabilito in uno stato diverso rispetto a quello ove risiede il destinatario del servizio.

La soluzione proposta dall'Avvocato Generale, che suggerisce di individuare il luogo di prestazione dei servizi in questione nel luogo ove il prestatore ha costituito il centro della propria attività economica, tuttavia non convince, non solo perché di fatto toglie ogni valenza all'indubbio carattere ricreativo dei servizi in questione

3 come riconosciuto dallo stesso Avvocato Generale (par. 14 delle conclusioni), ma soprattutto perché non pare in grado di garantire, al di fuori del caso specifico in cui prestatore e destinatari dei servizi si trovino nel medesimo Stato Membro (nel caso di specie, i Paesi Bassi), una soluzione fiscalmente razionale, ossia rispondente al principio di tassazione nel luogo in cui il servizio viene effettivamente consumato, potendo così ingenerare un conflitto di giurisdizione impositiva tra Stati Membri che si trovino in disaccordo sul punto (al riguardo, si veda CGUE, 4 luglio 1985, Causa C-168/84, Gunter Berkholz c. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, par. 17).

Un secondo aspetto desta altresì perplessità. Nel caso di specie, l'Avvocato Generale, sulla base delle informazioni contenute nella domanda pregiudiziale, ha assunto che i modelli localizzati in un Paese extra-UE (Filippine) mantenessero un rapporto di impiego con il prestatore localizzato in uno Stato Membro (Paesi Bassi), dimodoché i primi non potessero essere considerati prestatori dei servizi in questione nei confronti della clientela (localizzata, a quanto pare, esclusivamente nei Paesi Bassi), bensì lo potesse essere unicamente il secondo. Ebbene, quid iuris nel caso in cui invece i modelli localizzati nelle Filippine risultassero indipendenti rispetto al prestatore dei servizi localizzato nei Paesi Bassi? Come si qualificerebbero ai fini IVA i servizi forniti dai primi nei confronti del secondo? A fronte delle possibili differenti qualificazioni (in specie, servizi a carattere ricreativo ovvero servizi elettronici), quale sarebbe dunque il luogo della prestazione dei servizi in questione? Le Filippine o i Paesi Bassi? In via ulteriore, si rileva che nel parere dell'Avvocato Generale non si fa alcuna menzione della possibile applicazione, nel caso di specie, dell'art. 28 della Direttiva IVA, il quale dispone che "qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale". Se è vero che oggetto del procedimento dinanzi alla Corte di Giustizia in commento sono esclusivamente i servizi forniti dal soggetto passivo IVA localizzato nei Paesi Bassi, tali interrogativi avrebbero nondimeno meritato – seppur incidenter tantum – un qualche spunto di riflessione da parte dell'Avvocato Generale.