

IVA

Il luogo impositivo dei servizi ricreativi resi “a distanza”

di **Marco Peirola**

Di interesse le conclusioni dell'Avvocato generale presso la **Corte di giustizia presentate il 12 febbraio 2019 nell'ambito della causa C-568/17 (Geelen)**, sulla portata della **deroga territoriale** dell'[articolo 54, par. 1, Direttiva 2006/112/CE](#), corrispondente all'[articolo 7-quinquies, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#).

Tale norma, riferita ai rapporti “B2C”, dispone che ***“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”***.

L'Avvocato UE ha messo in luce come la finalità di tale previsione sia quella di determinare il **luogo** delle prestazioni di servizi che richiedono la **presenza simultanea del prestatore e del destinatario**. La disposizione in esame, infatti, non riguarda qualsiasi servizio culturale, ricreativo, ecc., ma soltanto i servizi sotto forma di manifestazioni quali fiere o esposizioni, e quindi quelli che richiedono la **presenza del destinatario nel luogo in cui il servizio viene prestato**.

In questa ipotesi, si raggiungono gli scopi prefissati dal legislatore, vale a dire:

- in primo luogo, 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 la loro rilevanza economica è solitamente limitata alla durata della prestazione. 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, pertanto, irrilevante e il prestatore applica l'Iva unicamente nel luogo in cui il **servizio viene materialmente eseguito**;
- in secondo luogo, **semplificare l'applicazione dell'Iva nel caso in cui i servizi in esame siano composti da una serie di prestazioni**, alcune fornite direttamente ai destinatari finali e altre agli organizzatori delle manifestazioni. Individuando il luogo impositivo di tali prestazioni nel luogo della manifestazione si evita l'applicazione dell'Iva nel luogo di stabilimento di ciascun singolo prestatore.

La deroga territoriale basata sul luogo di esecuzione della prestazione **non è, invece, applicabile** laddove il servizio – pur avendo natura culturale, artistica, sportiva, scientifica, educativa, ricreativa, ecc. – sia resa **“a distanza”**, in assenza quindi della **presenza simultanea**,

nello stesso luogo, del prestatore e del destinatario.

Nel caso di specie, riguardante sessioni erotiche interattive con trasmissione dal vivo tramite internet, si potrebbe ipotizzare che il **luogo impositivo** sia quello in cui le modelle si esibiscono davanti alla telecamera, ma in tal caso il risultato auspicato, cioè la tassazione nel luogo di consumo, non verrebbe raggiunto, in quanto il luogo di consumo effettivo del servizio **è quello in cui si trovano i destinatari al momento della sua fruizione**.

Nel considerare come tale il **luogo impositivo**, cioè quello in cui si trova il pubblico nel momento della fruizione del servizio, emergerebbero, però, proprio quelle **difficoltà pratiche** che il legislatore ha inteso evitare con la formulazione dell'[articolo 54, par. 1, Direttiva 2006/112/CE](#) e che sono dovute alla necessità di individuare, di volta in volta, il luogo di utilizzo della prestazione da parte del singolo destinatario.

Alla luce delle considerazioni esposte, l'Avvocato UE ha ritenuto che **i servizi aventi natura culturale, artistica, sportiva, scientifica, educativa, ricreativa, ecc., se resi a distanza**, rilevano territorialmente nel **luogo di stabilimento del prestatore**, in applicazione della regola generale prevista, per i rapporti "B2C", dall'[articolo 45 Direttiva 2006/112/CE](#), recepito dall'[articolo 7-ter, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#).

Nell'attesa che la Corte di giustizia si pronunci sulla questione, andrebbe ulteriormente verificato se ci sia spazio per qualificare i **servizi "a distanza"** nell'ambito delle **prestazioni di servizi elettronici**.

L'[allegato II della Direttiva 2006/112/E](#) elenca, a titolo illustrativo, le principali tipologie di servizi forniti tramite mezzi elettronici, per le quali sono previste specifiche regole applicabili ai fini dell'individuazione del **luogo impositivo**. L'[allegato I Regolamento UE 282/2011](#) ha fornito ulteriori specificazioni sulle singole tipologie di servizi elettronici di cui al citato [allegato II Direttiva 2006/112/CE](#).

L'elencazione in esame è esemplificativa, tant'è che l'[articolo 7 del citato Regolamento](#), modificato dall'[articolo 1 Regolamento UE 1042/2013](#):

- da un lato, ha stabilito che i **servizi prestati mediante mezzi elettronici**:
- comprendono i **servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica**;
- la cui natura rende la **prestazione essenzialmente automatizzata**, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione;
- dall'altro, ha ulteriormente individuato i servizi che, rispettivamente, rientrano e non rientrano, nella definizione di **servizi prestati mediante mezzi elettronici**.

Come rilevato dall'Avvocato generale, l'individuazione del **luogo impositivo dei servizi** comporta ancora, nonostante l'evoluzione normativa, alcune difficoltà, in particolare per i **servizi complessi e per quelli 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, come anche osservato da Michel Houellebecq nel suo ultimo romanzo, Serotonina.

