

Attualità

## Gestione del gioco d'azzardo, l'Iva è dovuta nel luogo di esecuzione della prestazione

13 Maggio 2005

L'organo comunitario privilegia i criteri di collegamento effettivi rispetto al criterio formale del domicilio e residenza



Con la **sentenza** emessa il 12 maggio, nel procedimento C-452/03, la Corte affronta la spinosa questione inerente l'individuazione del luogo di imposizione di una prestazione di servizi alla luce dei criteri contenuti nell'articolo 9 della sesta direttiva, che - al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione o di salti dell'imposizione - prevede una serie di criteri, tra loro alternativi, per stabilire con certezza in quale luogo una prestazione di servizi debba considerarsi imponibile ai fini Iva.

Il citato articolo enuncia, al primo comma, un principio di carattere generale secondo cui "*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*".

Tale principio, però, finisce con l'assumere in concreto una valenza residuale, atteso che i commi successivi propongono dei criteri derogatori basati sul luogo di esecuzione della prestazione o di residenza del committente o, infine, del materiale utilizzo della prestazione.

Nella fattispecie in esame, il giudice del rinvio britannico ha chiesto alla Corte di giustizia di stabilire il luogo di imponibilità della prestazione nel caso in cui un'impresa fornisca servizi relativi

a sale giochi e macchine per il gioco d'azzardo in uno Stato membro diverso da quello in cui - per motivi principalmente elusivi - ha stabilito la sede della propria attività.

L'impresa in questione (gruppo RAL) opera nel settore dei giochi d'azzardo e la sua attività principale è la gestione e manutenzione delle macchine da gioco. Prima dell'ottobre 2000, la società forniva servizi relativi alle macchine da gioco in locali di sua proprietà situati all'interno del Regno Unito. La ditta era proprietaria delle macchine nonché delle licenze richieste per lo svolgimento dei giochi d'azzardo.

La controversia trae origine da un articolato meccanismo di elusione dell'imposta, fondato sul seguente *escamotage*: spostare, fuori del territorio comunitario, il luogo di fornitura dei servizi relativi alle macchine da gioco, di modo che la società erogatrice dei servizi in parola non solo non sarebbe stata soggetta all'Iva per le prestazioni effettuate (mancando il requisito della territorialità), ma avrebbe conservato, comunque, il diritto al rimborso dell'imposta assolta per i servizi inerenti la propria attività.

A tal fine è stata costituita una società (CI) con sede al di fuori del territorio comunitario, alla quale il gruppo RAL ha concesso in *leasing* i locali in cui sono installate le macchine da gioco, lo sfruttamento delle relative licenze e il diritto di installare e gestire le macchine nelle sale a ciò predisposte.

Ai fini dello svolgimento di queste attività di intrattenimento, la CI ha subappaltato la quasi totalità delle attività a una delle società del gruppo RAL.

Per effetto del predetto piano di riorganizzazione, le funzioni svolte direttamente dalla CI con il suo personale (non più di cinque addetti a fronte di una gestione di sale giochi davvero imponente) sono unicamente limitate alla contabilità e al conteggio del contante prelevato dalle macchine.

Le autorità fiscali britanniche, denunciando le finalità elusive di tale ristrutturazione aziendale, si sono opposte alla pretesa della CI circa la non debenza dell'Iva sui compensi derivanti dalla gestione delle sale gioco per difetto del requisito della territorialità.

Alla Corte di giustizia, cui la controversia è stata rimessa prudenzialmente dal giudice del rinvio, sono state prospettate le seguenti questioni:

- come debba interpretarsi, alla luce dell'articolo 9, paragrafo 1, della sesta direttiva, la nozione di "centro di attività stabile" e, quindi, se possa dirsi che la CI, pur avendo fissato la propria sede all'estero, possa ritenersi residente nel Regno Unito per il fatto che le prestazioni di servizi inerenti la sua attività sono rese nel territorio comunitario

- quali sono gli elementi rilevanti per stabilire se la prestazione di servizi relative alla gestione di macchine per il gioco d'azzardo sia resa a partire dalla sede dell'attività economica di una società quale la CI o a partire da qualunque altro centro di attività stabile di cui la predetta società CI possa servirsi per l'erogazione dei servizi in esame.

La Corte ha ritenuto procedere al preliminare esame delle norme contenute nell'articolo 9 della sesta direttiva, che fissa, come in precedenza accennato, una serie di criteri valevoli a individuare lo Stato competente in via esclusiva all'assoggettare a imposta una prestazione di servizi.

Accanto al principio di carattere generale dettato dall'articolo 9, n. 1, che utilizza criteri di collegamento basati sulla residenza del prestatore e che costituisce in ultima analisi una "categoria residuale" rispetto alle norme speciali di cui all'articolo 9, n. 2, i giudici comunitari hanno considerato risolutivo, per la fattispecie in discorso, il criterio particolare dettato dall'articolo 9, n. 2, lettera c).

Esso stabilisce che *"il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto ... attività ... ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività... , è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite"*.

La Corte ha, difatti, rilevato che la gestione delle macchine per il gioco d'azzardo postula senza dubbio l'esercizio di un'attività ricreativa e di intrattenimento per la clientela.

L'attività ricreativa non richiede necessariamente una prestazione artistica da parte del prestatore di servizi; per cui, anche la semplice attività di predisposizione di locali e macchine idonee per il gioco d'azzardo costituisce un'attività di intrattenimento che trova la sua disciplina, ai fini dell'imponibilità, nell'articolo 9, n. 2, lettera c) della sesta direttiva.

Di conseguenza, i giudici ritengono che le attività svolte da CI siano imponibili nel luogo in cui la prestazione viene materialmente eseguita, a nulla rilevando la circostanza che la predetta società abbia fissato la propria sede in territorio extracomunitario.

Tale soluzione - conclude la Corte - presenta sicuri vantaggi sia da un punto di vista dogmatico che pratico. Innanzi tutto, l'applicazione di tale criterio di collegamento (luogo di esecuzione della prestazione) è molto più conforme al principio generale secondo cui l'Iva - essendo un'imposta sui consumi - va prelevata sul luogo di effettiva fruizione. Inoltre, consente di verificare con estrema certezza la "territorialità" (ai fini fiscali) di una prestazione, proprio perché la ancora a criteri oggettivi e facilmente contestabili, quali il luogo di esecuzione e fruizione della medesima.

di

**Raffaella Salerno**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/gestione-del-gioco-dazzardo-liva-e-dovuta-nel-luogo-esecuzione-della>