



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
ELEANOR SHARPSTON  
presentate il 10 gennaio 2019<sup>1</sup>

**Causa C-647/17**

**Skatteverket  
contro  
Srf konsulterna AB**

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Luogo delle operazioni imponibili – Servizi prestati a soggetti passivi – Prestazione di servizi per l'accesso a manifestazioni educative – Seminario svolto in uno Stato membro nel quale non sono stabiliti né il prestatore né i partecipanti – Seminario che esige iscrizione e pagamento anticipati»

1. Con il presente rinvio pregiudiziale, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) chiede alla Corte se un seminario organizzato da un soggetto passivo stabilito in Svezia, rivolto a partecipanti anch'essi soggetti passivi stabiliti in Svezia, ma che si svolge in uno Stato membro diverso debba essere assoggettato a IVA in Svezia o in tale diverso Stato membro. Ci si chiede se il luogo della prestazione di tale seminario debba essere determinato ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE<sup>2</sup> o dell'articolo 53 di tale direttiva.

2. La Corte è dunque chiamata, per la prima volta, a esaminare e definire il campo di applicazione materiale dell'articolo 53 in relazione ai servizi prestati a soggetti passivi e consistenti nell'accesso a manifestazioni educative ai sensi di tale previsione. La risposta della Corte potrebbe avere un impatto decisivo nella determinazione del luogo della prestazione di servizi (inclusi i servizi accessori connessi all'accesso) concernenti altre categorie di manifestazioni di cui all'articolo 53, vale a dire «manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini» (che vanno da tornei di tennis a fiere commerciali, da mostre di arte a concerti di musica). Per fare un esempio molto specifico, essa potrà offrire orientamenti ai fini della determinazione del luogo della prestazione di una grande manifestazione internazionale quale il futuro campionato di calcio EURO 2020<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Lingua originale: l'inglese.

<sup>2</sup> Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

<sup>3</sup> Le caratteristiche tipiche di tale manifestazione sono le seguenti: essa si compone di una serie di eventi autonomi (partite di calcio) che si svolgono in diversi Stati membri o fuori dall'Unione europea e i cui biglietti sono nominativi e sono venduti da vari soggetti passivi attraverso un complesso sistema di distribuzione.

## **Diritto dell'Unione**

### ***Direttiva 2006/112***

3. L'articolo 44 della direttiva 2006/112 stabilisce che «[i]l 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»<sup>4</sup>.

4. L'articolo 53 stabilisce che, in caso di servizi prestati a un soggetto passivo, «[i]l 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 (...) è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente».

5. L'articolo 54, paragrafo 1, stabilisce che, per quanto concerne i servizi prestati a una persona che non è soggetto passivo, «[i]l 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 (...) è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente».

6. Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), gli Stati membri esentano dall'IVA le prestazioni concernenti «la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili».

### ***Regolamento n. 282/2011***

7. L'articolo 32, paragrafo 1, del regolamento n. 282/2011<sup>5</sup> stabilisce che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 dovrebbe applicarsi, in particolare, alla «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».

8. L'articolo 32, paragrafo 2, afferma che tali servizi comprendono, in particolare: «a) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini; b) il diritto d'accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni; c) il diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari».

9. Conformemente all'articolo 32, paragrafo 3, l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione, non rientra nell'articolo 32, paragrafo 1.

10. L'articolo 33 prevede che «[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». Esso precisa, inoltre, che «[t]ali 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».

<sup>4</sup> La versione della direttiva 2006/112 applicabile all'epoca dei fatti era quella modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11).

<sup>5</sup> Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE (GU 2011, L 77, pag. 1).

## **Diritto nazionale**

11. Ai sensi dell'articolo 5 del capo 5 della medverdäskattelagen 1994:200 (legge n. 200/1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto)<sup>6</sup>, un servizio fornito a un soggetto passivo è prestato in Svezia qualora tale soggetto passivo abbia stabilito la sede della propria attività economica in Svezia o ivi disponga di una stabile organizzazione a cui sia stato prestato il servizio.

12. Ai sensi dell'articolo 11a del capo 5 della legge IVA il luogo delle prestazioni di servizi consistenti nel fornire accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, a favore di un soggetto passivo, si considera situato in Svezia qualora tali manifestazioni abbiano effettivamente luogo in Svezia. Lo stesso principio si applica alle prestazioni di servizi accessori connessi all'accesso.

## **Fatti, procedimento e questione pregiudiziale**

13. La Srf konsulterna AB (in prosieguo: la «Srf konsulterna») è una società con sede in Svezia, interamente detenuta da un'associazione professionale di consulenti nei settori della contabilità, della gestione e delle retribuzioni. Essa fornisce ai consulenti educazione e formazione professionale a titolo oneroso.

14. Il giudice a quo osserva che la Srf konsulterna fornisce, tra le altre attività, seminari della durata di 30 ore, articolati su cinque giorni con un giorno di pausa intermedio. Tali seminari sono dispensati unicamente a professionisti stabiliti in Svezia o che ivi dispongano di una stabile organizzazione, a prescindere dal fatto che siano o meno membri dell'associazione professionale proprietaria della Srf konsulterna. Il programma dei seminari è stabilito anticipatamente e presuppone che i partecipanti possiedano già conoscenze ed esperienza professionale nel settore della contabilità, anche se può essere adattato al livello delle competenze di coloro che effettivamente vi prendono parte. I seminari si svolgono in un centro di conferenze.

15. Prima dell'inizio del corso, i partecipanti devono iscriversi e la loro iscrizione deve essere accettata. Pertanto, la Srf konsulterna ha accesso a informazioni sull'identità dei partecipanti, quali il loro nominativo, il recapito, il numero identificativo personale o il numero di registrazione<sup>7</sup>. Il pagamento è effettuato in anticipo.

16. Alcuni seminari della Srf konsulterna si svolgono in varie località in Svezia, mentre altri sono tenuti in altri Stati membri.

17. È in relazione a questi ultimi (in prosieguo: i «seminari in questione») che la Srf konsulterna ha chiesto alla Skatterättsnämnden (commissione tributaria, Svezia) di stabilire se il luogo della prestazione debba ritenersi situato in Svezia o nello Stato membro in cui si svolge il seminario.

18. La Skatterättsnämnden ha stabilito che tali seminari, pur svolgendosi fisicamente all'estero, devono considerarsi effettuati in Svezia. Conseguentemente, risulta applicabile l'articolo 44, e non l'articolo 53, sicché l'IVA è esigibile in Svezia.

19. La Skatterverket (ufficio locale dell'agenzia delle entrate svedese) non ha condiviso le ragioni che hanno motivato tale decisione e ha presentato impugnazione avverso detta decisione dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia).

<sup>6</sup> In prosieguo: la «legge IVA».

<sup>7</sup> In prosieguo: i «dati di identificazione fiscale».

20. Reputando non del tutto chiari il significato dell'articolo 53 della direttiva 2006/112 e il suo rapporto con l'articolo 44 della medesima direttiva, il giudice del rinvio ha disposto la sospensione del procedimento e sottoposto a questa Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la nozione di “accesso a manifestazioni”, di cui all'articolo 53 della [direttiva 2006/112], debba essere interpretata nel senso che essa include una prestazione di servizi consistente in un corso della durata di cinque giorni in materia di contabilità, dispensato unicamente a soggetti passivi e che presupponga iscrizione e pagamento anticipati».

21. La Skatteverket, la Francia, il Regno Unito e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. All'udienza del 18 ottobre 2018, la Svezia e la Commissione hanno presentato osservazioni orali.

## Valutazione

### *Osservazioni preliminari*

22. Il giudice del rinvio chiede se prestazioni di servizi quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. La risposta al quesito sollevato dipende, pertanto, dalla questione se i seminari organizzati dalla Srf konsulterna in Stati membri diversi dalla Svezia possono essere qualificati come prestazioni di servizi «per l'accesso a manifestazioni (...) educative» ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112.

23. Osservo, in via preliminare, che è pacifico che le attività di cui si tratta nel procedimento principale costituiscano prestazioni di servizi, e non cessioni di beni. È pacifico altresì che tali servizi sono prestati unicamente a soggetti passivi. È parimenti chiaro che, alla luce dell'ordinanza di rinvio, i servizi forniti dalla Srf konsulterna possiedono carattere educativo. Pertanto, gli articoli 44 e 53 sono effettivamente le disposizioni potenzialmente rilevanti ai fini della determinazione del luogo della prestazione.

24. Se la risposta alla questione pregiudiziale fosse nel senso che il servizio fornito consiste nel dare «accesso a manifestazioni», ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112, poiché i seminari in questione si svolgono in uno Stato membro diverso dalla Svezia, il luogo della prestazione sarebbe considerato situato in tale altro Stato membro<sup>8</sup>. Se la fornitura di tali servizi non ricadesse nell'articolo 53, in tal caso, poiché i partecipanti ai seminari sono tutti soggetti stabiliti in Svezia, il luogo della prestazione si considererebbe situato in Svezia, conformemente all'articolo 44<sup>9</sup>.

25. La Corte ha costantemente affermato che l'obiettivo delle disposizioni che determinano il luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata tassazione del servizio in questione<sup>10</sup>. Pertanto, la risposta della Corte determinerà quale tra gli Stati membri interessati sia competente ad esigere che i soggetti passivi interessati contabilizzino l'IVA relativamente ai seminari in questione, conformemente alle aliquote e alle procedure applicabili in tale Stato membro.

26. Poiché sembra che lo scopo dei seminari di cui trattasi sia aiutare i consulenti a mantenere aggiornate le loro conoscenze in materia di contabilità<sup>11</sup>, essi potrebbero inquadrarsi nella «formazione o (...) riqualificazione professionale» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112. Pertanto, potenzialmente, essi potrebbero essere assoggettati al regime di esenzione obbligatoria dall'IVA prevista in tale disposizione. In udienza, la Commissione ha sostenuto che tale

<sup>8</sup> V. supra, paragrafi 16 e 17.

<sup>9</sup> V. supra, paragrafi 13 e 14.

<sup>10</sup> Sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 24.

<sup>11</sup> V. supra, paragrafo 14.

disposizione non è pertinente. Ciò può essere dovuto al fatto che la Srf konsulterna non risulta essere un ente di diritto pubblico il cui scopo è fornire formazione professionale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1. Tuttavia, tale disposizione sarebbe irrilevante solo se la Srf konsulterna — oltre a non essere un tale organismo di diritto pubblico — non fosse *nemmeno* un organismo «riconosciut[o] dallo Stato membro interessato come avent[e] finalità simili», ai sensi di tale disposizione, in uno degli Stati membri in cui essa organizza i seminari di cui trattasi<sup>12</sup>. Poiché la Corte non possiede elementi per fare luce su tale questione, non la esaminerò ulteriormente.

### *Sul merito*

27. Mentre l'articolo 44 della direttiva 2006/112 contiene una regola generale per determinare, a fini fiscali, il luogo della prestazione di servizi resi a soggetti passivi, l'articolo 53 detta una disposizione diversa, specifica per il caso, tra l'altro, di servizi educativi.

28. Risulta da una giurisprudenza costante che una regola generale per determinare il luogo della prestazione non prevale su regole specifiche. In ciascun caso occorre verificare se la situazione di cui trattasi corrisponde a una delle ipotesi specifiche contenute nella direttiva 2006/112 (quali l'articolo 53). In caso contrario, tale situazione rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 44. Tali norme specifiche non devono essere considerate come eccezioni a una regola generale, fatto che imporrebbe di interpretarle restrittivamente<sup>13</sup>. Piuttosto, l'articolo 44 dovrebbe essere considerato come una clausola residuale o onnicomprensiva, applicabile nel caso in cui non trovi applicazione alcuna regola specifica.

29. La Corte ha già statuito che la logica di fondo delle disposizioni riguardanti il luogo della prestazione di servizi ai fini dell'IVA impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione<sup>14</sup>.

30. Tale sentenza conferma l'approccio adottato nella proposta della Commissione per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, che ha portato all'adozione delle norme nella loro versione attuale. In tale sede, la Commissione ha affermato che ogni modifica delle norme che disciplinano il luogo di tassazione dei servizi dovrebbe mirare, nei limiti del possibile, a realizzare l'imposizione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo<sup>15</sup>. A tal fine, la Commissione ha proposto una modifica delle norme che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi a soggetti passivi, rendendo tali servizi tassabili, in via generale, nello Stato membro in cui il *cliente* è stabilito<sup>16</sup>, anziché nello Stato membro in cui ha sede il *prestatore*<sup>17</sup>.

31. I servizi educativi sono, per definizione, di natura essenzialmente intellettuale e, quindi, immateriale. Pertanto, potrebbe forse essere possibile considerare tali servizi come economicamente «consumati» dai soggetti passivi quando prestano servizi (in uscita) ai propri clienti e, di conseguenza, nello Stato membro in cui tali oggetti passivi sono stabiliti. Tale interpretazione farebbe propendere a favore dell'applicazione dell'articolo 44.

<sup>12</sup> Sentenza del 28 novembre 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punti da 35 a 39.

<sup>13</sup> Sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punti 18 e 19.

<sup>14</sup> Sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 25.

<sup>15</sup> Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, COM(2003) 822, sezione 3.

<sup>16</sup> Proposta modificata di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, COM(2005) 334, sezione 1, pag. 2. Tale obiettivo si riflette nel considerando 4 della direttiva 2008/8/CE, il quale afferma che la regola generale, in proposito, «dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatario e non su quello in cui è stabilito il prestatore».

<sup>17</sup> Questa era la regola generale ai sensi, da un lato, dell'articolo 9, paragrafo 1, 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) e, successivamente, dell'articolo 43 della direttiva 2006/112/CE nella sua versione iniziale. Tale regola è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2009.

32. Tuttavia, un servizio concernente *manifestazioni* educative si configura come una prestazione unica, anche se composita, i cui elementi essenziali, quali il contributo di un insegnante o di un professore, la sede della manifestazione e tutte le strutture e i servizi accessori «consumati» in loco, presentano uno stretto collegamento fisico con il luogo in cui la manifestazione si svolge effettivamente<sup>18</sup>. Ciò sembra spingere a favore della tassazione di tali prestazioni, considerate nel loro insieme, nel luogo di consumo nel senso fisico del termine e, di conseguenza, depone a favore dell'applicazione dell'articolo 53.

33. A mio avviso, ne consegue che, per quanto concerne il ruolo, rispettivamente, degli articoli 44 e 53, non può essere dedotto alcun ovvio criterio guida dall'obiettivo generale secondo cui i servizi prestati a soggetti passivi dovrebbero essere tassati nel luogo del loro consumo. In particolare, tale obiettivo, come illustrato nel considerando 6 della direttiva 2008/8/CE<sup>19</sup>, non suggerisce chiaramente un'interpretazione particolarmente restrittiva o estensiva dell'uno o dell'altro articolo.

34. Dunque, passerò ora a esaminare, in primo luogo, il campo di applicazione della regola specifica di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112 e, in seguito, tenterò di fornire al giudice del rinvio indicazioni sulla questione se i servizi di cui trattasi rientrino in tale disposizione. In caso contrario, essi dovrebbero essere soggetti alla regola generale di cui all'articolo 44 di tale direttiva.

#### *Articolo 53 della direttiva 2006/112*

35. La questione centrale della presente causa è la nozione di prestazioni di servizi «per l'accesso a manifestazioni (...) educative», ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. Poiché non si contesta che i seminari di cui trattasi abbiano natura «educativa», esaminerò i restanti concetti chiave di «manifestazione» e «accesso».

36. Ci si chiede che cosa sia una «*manifestazione educativa*» ai fini di tale disposizione.

37. Tale nozione non è definita nella direttiva. Tuttavia, l'articolo 32, paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 282/2011<sup>20</sup> fa riferimento, in termini generali, a «manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari» quali esempi di manifestazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112, circostanza che suggerisce che il legislatore abbia concepito il campo di applicazione di tale nozione in senso relativamente ampio.

38. L'Oxford Dictionary<sup>21</sup> definisce «manifestazione» come «una cosa che avviene o ha luogo, specialmente una cosa di una certa importanza» e, più specificamente come «un evento pubblico o sociale programmato». Le versioni linguistiche della direttiva 2006/112 che ho avuto modo di verificare utilizzano termini equivalenti, che possiedono un significato molto simile, ampio e funzionale<sup>22</sup>.

18 La Corte ha costantemente affermato che una prestazione si configura come un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (v., ad esempio, sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 70). Per una panoramica della giurisprudenza sulle «prestazioni composte» e sul loro inquadramento fiscale ai sensi della direttiva 2006/112/CE, v. le conclusioni dell'avvocato generale Kokott in *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:295, paragrafi 27 e ss.

19 Tale considerando afferma che le regole per la determinazione del luogo della prestazione di servizi a soggetti passivi dovrebbero «riflettere il principio dell'imposizione nel luogo di consumo».

20 Tale regolamento è stato adottato sulla base dell'articolo 397 della direttiva 2006/112/CE. Esso è volto a garantire l'applicazione uniforme del sistema dell'IVA, introducendo disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE per i casi in cui l'applicazione di quest'ultima abbia determinato o rischi di determinare divergenze incompatibili con il corretto funzionamento del mercato interno (considerando 2 e 4).

21 V., online, <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Cfr. le seguenti versioni linguistiche: CZ: «akce»; DE: «Veranstaltung»; ES: «manifestacione»; FR: «manifestation»; IT: «manifestazione»; NL: «evenement»; PL: « impreza»; e PT: «manifestações». La versione in lingua svedese dell'articolo 53 contiene due nozioni di significato molto simile. Trattasi di «arrangemang» e «evenemang».

39. Dunque, una manifestazione ai fini dell'articolo 53 deve essere pianificata in anticipo. Concettualmente, la intendo come un insieme indivisibile in termini di contenuto, luogo e tempo. Naturalmente, è più probabile che si qualifichi come manifestazione un'attività con un programma prestabilito e un oggetto specifico, piuttosto che un'attività indeterminata e che fornisce solo un quadro generale per un servizio educativo.

40. Inoltre, una manifestazione dovrebbe essere considerata come una riunione di persone che assistono o partecipano a un'attività nel corso di un periodo di tempo. Sono incline a concordare con il Regno Unito nel senso che, di conseguenza, l'articolo 53 riguarda unicamente le attività che comportano la presenza fisica del cliente. Tale conclusione è confermata dall'articolo 33 del regolamento n. 282/2011, che fa riferimento alla «*persona che assiste a una manifestazione*» (il corsivo è mio).

41. Anche il tempo è un fattore significativo. La durata di un servizio dovrebbe normalmente consentire di distinguere tra manifestazioni educative e altre attività educative. Una conferenza o un seminario durano solitamente alcune ore o alcuni giorni, mentre è probabile che un corso universitario si estenda per un periodo di tempo significativamente più lungo (ad esempio tre settimane, un mese, un semestre, un anno accademico). Mi sembra probabile che i primi, e non il secondo, rientrino nell'articolo 53. Il riferimento a un «*corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica*» di cui all'articolo 32, paragrafo 1, del regolamento n. 282/2011, suggerisce che anche una serie di manifestazioni autonome può costituire una manifestazione ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. Per contro, una serie di sessioni formative che costituiscono un unico insieme e sono ripartite su diverse settimane, oppure un corso di lingua della durata di tre mesi, non sembrano rientrare agevolmente nel significato comune dell'espressione «*manifestazione*». Essi dovrebbero essere classificati, piuttosto, come formazione continua, un tipo di attività che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 44.

42. Il fatto che un'attività sia su base continuativa o suddivisa in più parti o sessioni può fornire un'indicazione per il suo inquadramento a fini fiscali. A mio avviso, una manifestazione è, in linea di principio, un'attività ininterrotta. Quando un corso o un periodo di formazione superano la durata di un giorno, è più probabile che essi ricadano nell'articolo 53 se si svolgono nell'arco di più giorni consecutivi. Tuttavia, a mio parere, una pausa intermedia di un giorno non impedisce automaticamente che tale attività si configuri come una manifestazione. Per contro, è meno probabile che costituisca una manifestazione un corso che dura varie settimane o più, suddiviso in una serie di parti e comprensivo di varie pause. Se, inoltre, un tale corso esige ai partecipanti una notevole preparazione prima delle singole sessioni o tra di esse, in particolare se prevede una prova o un'altra forma di valutazione dell'apprendimento al termine di ogni sessione, esso sembrerebbe rientrare agevolmente nel concetto di attività formativa completa o continua e, pertanto, è ancor meno probabile che si configuri come una manifestazione.

43. Ne consegue, logicamente, che è impossibile individuare un criterio unico, che stabilisca la durata massima esatta di una manifestazione ai sensi dell'articolo 53. Al contrario, devono essere valutati congiuntamente vari aspetti, caso per caso.

44. Ritengo pertanto che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 riguardi le attività educative indivisibili pianificate in anticipo, che si svolgono in un luogo specifico, nel corso di un breve periodo di tempo e che riguardano un oggetto predeterminato. Per contro, attività educative che non possiedono una o più di tali caratteristiche, quali una serie di incontri separati o workshop che si svolgono in diverse date o luoghi, corsi pianificati nell'arco di un periodo di tempo prolungato o cicli di incontri aperti non ricadono nell'ambito di tale nozione, specialmente se il loro contenuto o programma non è definito anticipatamente.

45. Nell'interpretare l'articolo 53 è necessario, inoltre, determinare il significato della nozione di «accesso». L'articolo 32, paragrafo 1, del regolamento n. 282/2011 chiarisce che solo i servizi «le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione» rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112.

46. Un'analisi linguistica del termine «accesso» non offre indicazioni decisive in merito alla sua interpretazione. L'Oxford Dictionary<sup>23</sup> definisce la nozione di «accesso» come il «processo o il fatto di entrare o essere ammesso ad entrare in un luogo o in un'organizzazione». Le versioni linguistiche della direttiva che ho avuto modo di verificare utilizzano termini equivalenti, che possiedono un significato molto simile e ampio<sup>24</sup>.

47. L'iter legislativo mostra che l'intenzione del legislatore dell'Unione era di spostare gradualmente, con effetto dal 1° gennaio 2010, la norma generale che definisce il luogo delle prestazioni di servizi a soggetti passivi dallo Stato membro in cui è stabilito il prestatore<sup>25</sup> allo Stato membro in cui è stabilito il destinatario<sup>26</sup>. Inoltre, in parallelo, il campo di applicazione della norma specifica, ai sensi della quale la tassazione dei servizi educativi forniti a soggetti passivi ha luogo nello Stato membro in cui tali servizi sono fisicamente prestati, è stato ristretto, a partire dal 1° gennaio 2011, a favore di tale nuova regola generale<sup>27</sup>.

48. I lavori preparatori che hanno condotto all'adozione della direttiva 2008/8/CE suggeriscono che l'utilizzo dei termini «accesso» e «manifestazione» non è affatto accidentale o casuale. Al contrario, l'introduzione di tali nozioni è stata preceduta da lunghe discussioni ed è stata intenzionale<sup>28</sup>.

49. Poiché il legislatore dell'Unione ha volontariamente scelto di mantenere la norma specifica, sia pure in forma limitata, in relazione a taluni servizi educativi, tale disposizione non può essere interpretata in modo da restringere la sua portata senza compromettere tale obiettivo.

50. Ulteriori indicazioni in merito all'interpretazione della nozione di «accesso» possono essere ricavate dal contesto. Gli articoli 44 e 53 della direttiva 2006/112 prevedono, congiuntamente, una regola generale e una regola specifica per i servizi educativi prestati a soggetti passivi, mentre gli articoli 45 e 54 svolgono un ruolo analogo nel contesto dei servizi educativi forniti a consumatori finali. Le analogie si fermano qui. Mentre l'articolo 53 si riferisce ai servizi per l'accesso a *manifestazioni* educative, l'articolo 54 si applica ai «servizi relativi ad (...) attività (...) educative» (il corsivo è mio). Il campo di applicazione di quest'ultima disposizione è, dunque, più ampio, in un duplice senso. In primo luogo, esso non è limitato alle «manifestazioni educative», ma comprende vari tipi di «attività educative». In secondo luogo, e cosa più importante, esso non è limitato ai servizi per l'«accesso».

23 V., online, <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Cfr. le seguenti versioni linguistiche: CZ: «vstup»; DE: «Eintrittsberechtigung»; ES: «acceso»; FR: «accès»; IT: «accesso»; NL: «toegang», PL: «wstęp»; PT: «acesso»; e SV: «tillträde».

25 Questa era la regola generale in vigore fino al 31 dicembre 2009. V. supra, nota 17.

26 A partire dal 1° gennaio 2010, questa era la regola generale ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dall'articolo 2 della direttiva 2008/8/CE.

27 Fino al 31 dicembre 2010, tale regola specifica si applicava ai servizi concernenti attività educative (fino al 31 dicembre 2009, ai sensi dell'articolo 52 della direttiva 2006/112/CE nella sua versione iniziale e, tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2010, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dall'articolo 2 della direttiva 2008/8/CE). Dal 1° gennaio 2011, il campo di applicazione della regola è stato limitato ai servizi per l'accesso a *manifestazioni* educative, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, come modificato dall'articolo 3 della direttiva 2008/8/CE.

28 Nel corso del procedimento legislativo sono state discusse varie opzioni: i) abolire la regola specifica di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 77/388/CEE, che prevede la tassazione delle prestazioni di servizi educativi nello Stato membro in cui esse «sono materialmente eseguite» e assoggettare tali servizi alla regola generale [v. i documenti della Commissione COM(2003) 822, del 23 dicembre 2003, e COM(2005) 334, del 20 luglio 2005, nonché il documento del Consiglio 11857/04, del 4 agosto 2004]; ii) mantenere tale regola specifica (v. i documenti del Consiglio 11162/04, dell'8 luglio 2004, e 16112/05, del 23 dicembre 2005); iii) limitare l'ambito di applicazione di tale regola specifica al «fornire accesso» ad attività educative (v. i documenti del Consiglio 11162/04, dell'8 luglio 2004, e 15420/04, del 29 novembre 2004) e, infine, iv) prevedere un periodo transitorio dal 1° gennaio fino al 31 dicembre 2010 (v. ora gli articoli 2 e 3 della direttiva 2008/8/CE) nel corso del quale, nonostante la modifica della regola generale, il campo di applicazione della regola specifica applicabile alle attività educative è rimasto inalterato e a seguito del quale tale regola specifica è stata limitata ai servizi «per l'accesso a manifestazioni educative» (documento del Consiglio 9913/2/06 del 2 giugno 2006).

51. Il fatto che il legislatore dell'Unione utilizzi termini diversi in tali disposizioni contigue è indicativo della sua intenzione di distinguere i servizi educativi interessati in tre diverse categorie. Solo alcune *attività* educative (la prima e la più ampia categoria di servizi) costituiscono *manifestazioni* educative (la seconda categoria intermedia) e solo alcuni servizi relativi a tali manifestazioni possono essere classificati come veri e propri servizi «per l'accesso» (la terza e più ristretta categoria; il corsivo è mio)<sup>29</sup>.

52. Il contesto in cui si colloca l'articolo 53, pertanto, depone a sfavore dell'interpretazione restrittiva della nozione di «accesso» sostenuta dalla Skatteverket e dalla Commissione. Da un lato, tale interpretazione priverebbe di gran parte del suo contenuto la nozione di «accesso a manifestazioni» e, pertanto, l'articolo 53. Dall'altro lato, i servizi per «l'accesso a una manifestazione educativa» non possono essere assimilati alla fornitura di una «manifestazione educativa». Piuttosto, tali due categorie di servizi dovrebbero essere distinte sulla base di un criterio obiettivo, chiaro e praticabile.

53. A mio avviso, la chiave per interpretare l'articolo 53 risiede nell'enfasi che tale disposizione pone sui singoli partecipanti. Tale impostazione è indirettamente confermata dall'articolo 33 del regolamento n. 282/2011, che fa riferimento ai servizi forniti «alla persona *che assiste* a una manifestazione» (il corsivo è mio). Di conseguenza, la caratteristica essenziale dei servizi che rientrano nell'articolo 53 consiste nel fornire a una o più persone il diritto di accedere ai locali in cui si svolge una manifestazione educativa. Si può ritenere che il pagamento del corrispettivo sia effettuato in cambio della concessione a un certo numero di persone del diritto ad accedere a una determinata manifestazione. In pratica, pertanto, quando l'organizzatore di una manifestazione gestisce il numero di persone legittimate ad accedere ed esige da soggetti passivi il pagamento di un corrispettivo per l'accesso, è probabile che tale manifestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112.

54. Al contrario, la fornitura di una manifestazione *in quanto tale*, vale a dire un servizio che consiste nell'organizzare o nell'ospitare una manifestazione educativa e nel commercializzarla *nel suo complesso* esula dall'articolo 53. Ciò potrebbe avvenire, ad esempio, quando un servizio consiste nella vendita di un corso o di un seminario preconfezionati a un soggetto passivo, in vista della sua ulteriore rivendita ad altri soggetti passivi o al fine di offrirlo, congiuntamente, a un gruppo più o meno definito (ad esempio, ai membri del personale e ai familiari che li accompagnano)<sup>30</sup>, anche nel caso in cui la capacità complessiva sia già definita.

55. Mi sembra irrilevante il fatto che la partecipazione del singolo alla manifestazione sia attiva o passiva. Ciò dipende dalla natura della manifestazione in questione. Assistere a una lezione non comporta, di regola, una forma di partecipazione attiva. La partecipazione a un seminario esige, più spesso, che i partecipanti si comportino un poco più attivamente. Il diritto a partecipare è secondario e non può essere separato dal diritto primario all'accesso e, naturalmente, è anch'esso soggetto all'articolo 53.

29 Tale conclusione sembra coincidere con l'interpretazione, quasi unanime, adottata dal comitato IVA nel corso della riunione tenutasi dal 10 al 12 maggio 2010, nel senso che «la nozione di "attività" di cui all'articolo 54 della direttiva IVA (nella sua formulazione in vigore dal 1° gennaio 2011) include anche le *manifestazioni* di cui all'articolo 53 della medesima direttiva (nella sua formulazione in vigore dal 1° gennaio 2011)» (il corsivo è mio). V. gli orientamenti del comitato IVA risultanti dalla 91ª riunione, documento n. A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, punto 2. Ricordo che il comitato IVA è stato istituito sulla base dell'articolo 398, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE ed è composto da rappresentanti della Commissione e degli Stati membri. Nonostante gli orientamenti adottati da tale comitato non costituiscano un'interpretazione ufficiale del diritto dell'Unione, bensì la mera posizione di un comitato consultivo e, pertanto, non siano vincolanti, essi offrono un utile contributo all'interpretazione della direttiva 2006/112/CE.V., in tal senso, le conclusioni dell'avvocato generale Kokott in RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, paragrafi da 46 a 50.

30 Ad esempio, eventi di intrattenimento o culturali di un giorno offerti dagli imprenditori ai membri del personale e alle loro famiglie.

56. Quando l'«accesso» a una manifestazione costituisce uno dei numerosi elementi di una prestazione composta (e, quindi, non può essere considerato come il suo elemento essenziale), tale servizio dovrebbe essere soggetto, nel suo complesso, alla regola generale di cui all'articolo 44. Tale sarebbe il caso, ad esempio, di un servizio che consiste nell'organizzare un viaggio di lavoro per il capo contabile di una società, che comprende non solo la partecipazione a una conferenza formativa, ma anche pasti, sistemazione in albergo e una serie di visite ad attrazioni turistiche.

57. Il fatto che l'articolo 33 del regolamento n. 282/2011 consideri l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari da parte di coloro che partecipano a manifestazioni educative come «servizi accessori» non pone in discussione tali conclusioni, né depone a favore di un'interpretazione più restrittiva di «accesso». Tali servizi accessori sono direttamente connessi all'accesso nello stesso modo in cui sono connessi alla presenza o alla partecipazione. Essi non costituiscono, di per sé, un beneficio desiderato dai clienti. Essi si limitano a contribuire alla piena fruizione del servizio principale fornito. Pertanto, ovviamente, essi dovrebbero ricevere il medesimo trattamento fiscale della prestazione principale, ovvero dell'accesso alla manifestazione<sup>31</sup>. Non reputo che il fatto che l'articolo 33 escluda dalla nozione di «servizi accessori» i servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti per l'accesso sia indicativo dell'esistenza di un argomento valido a favore di un'interpretazione particolarmente restrittiva della nozione di «accesso».

58. Inoltre, a differenza dell'articolo 54 (prestazioni a persone che non sono soggetti passivi), l'articolo 53 non include altri servizi accessori che non riguardano l'accesso, né i «servizi prestati dall'organizzatore di (...) attività [educative]». Qualora tali altri servizi siano prestati a soggetti passivi, il luogo della prestazione è determinato in base alla regola generale di cui all'articolo 44. Ciò rafforza ulteriormente l'argomento secondo cui l'articolo 53 è destinato ad applicarsi specificamente ai servizi che forniscono ai partecipanti il diritto d'accesso in cambio di un pagamento, mentre i servizi di natura differente esulano dal campo di applicazione di tale disposizione.

59. Infine, ciascuno dei servizi relativi alle varie fasi necessarie per organizzare, ospitare e rendere accessibile una manifestazione ai singoli partecipanti dovrebbe essere valutato singolarmente. In termini pratici, l'interpretazione che ho precedentemente proposto significa che l'offerta di una manifestazione educativa in cambio di un corrispettivo, indipendentemente dal numero di partecipanti, e il cui prezzo dipende essenzialmente dalla durata (numero di ore) di tale manifestazione, dalle sue componenti o da altri parametri tecnici, anziché dal numero di persone che vi partecipano, non rientra nell'articolo 53 della direttiva 2006/112.

60. Ne consegue che allorché l'organizzatore di una manifestazione educativa venda il servizio di realizzazione di tale manifestazione, nel suo complesso, a un terzo<sup>32</sup>, a un datore di lavoro che intenda offrire ai propri dipendenti una formazione interna o al proprietario di un centro conferenze che intenda commercializzare egli stesso tale manifestazione, tale operazione esula dall'articolo 53 ed è assoggettata ad imposta ai sensi dell'articolo 44. Per contro, nel caso in cui il soggetto passivo che ha acquisito tale manifestazione «chiavi in mano» (ri)veda i posti disponibili a un altro soggetto passivo, a un prezzo che dipende essenzialmente dal numero di persone partecipanti, l'«accesso» a tale manifestazione costituisce l'essenza di tale servizio e, di conseguenza, si applica l'articolo 53. Analogamente, qualora un datore di lavoro che abbia acquistato la fornitura di servizi relativa a una manifestazione si renda conto che la sala conferenze in cui avrà luogo tale manifestazione potrebbe ospitare più persone oltre ai propri dipendenti e decida di vendere i posti restanti a uno o più soggetti passivi e (ovviamente) applichi un prezzo per ogni persona ammessa, anche tale o tali operazioni saranno assoggettate all'articolo 53.

<sup>31</sup> Sentenza del 21 giugno 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punto 18.

<sup>32</sup> Sono concepibili diversi altri scenari, ivi compresa la prestazione di vari tipi di servizi da parte di intermediari. Essi esulano dall'ambito delle presenti conclusioni e non me ne occuperò. Per una discussione di tali aspetti, v. Gli orientamenti del comitato IVA risultanti dalla 97ª riunione, del 7 settembre 2012, documento n. A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. V. anche Amand, Ch., «The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union», *International VAT Monitor*, luglio-agosto 2015, pag. 213.

### *Criteria supplementari*

61. La Skatteverket, la Svezia e la Commissione sostengono, in forme differenti, che la Corte dovrebbe prendere in considerazione criteri supplementari per quanto concerne l'applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. Non concordo con tale impostazione. Ad ogni buon conto, esaminerò le loro principali proposte nel prosieguo.

62. In primo luogo, vari aspetti tecnici o pratici concernenti l'iscrizione e il pagamento, in particolare il fatto che tali elementi siano o meno trattati in anticipo, sono irrilevanti, in quanto non sono in grado di modificare la natura del servizio di cui trattasi. L'articolo 32, paragrafo 1, del regolamento n. 282/2011 stabilisce, in termini ampi, che tali diritti dovrebbero essere concessi «in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica». Lo stesso deve valere per quanto concerne la forma in cui i diritti d'accesso sono trasferiti ai loro beneficiari.

63. In secondo luogo, non posso accogliere la tesi della Commissione secondo cui l'articolo 53 si applica soltanto alle manifestazioni in cui il fornitore *non* possieda anticipatamente informazioni in merito ad almeno alcuni dei partecipanti. La Commissione sostiene che le manifestazioni per le quali è necessaria la previa iscrizione, che consentono dunque al prestatore di conoscere in anticipo il regime fiscale di tutti i partecipanti, nonché i dati di identificazione fiscale, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 44.

64. Non rilevo alcun elemento, nelle pertinenti disposizioni, ai sensi del quale l'«accesso» esige che le manifestazioni siano aperte, quantomeno parzialmente, al pubblico generale o a un gruppo di clienti anonimi, non identificati. Né vedo su quale base aprire la partecipazione a un seminario a clienti sconosciuti possa trasformare la natura di un servizio nella concessione di un «accesso», mentre vendere il medesimo servizio a un cliente noto in anticipo debba considerarsi escluso da tale nozione.

65. Un criterio del genere mi pare tanto arbitrario quanto strumentalizzabile. Esso consentirebbe all'organizzatore di una manifestazione transfrontaliera di scegliere lo Stato membro in cui sarà tassata, semplicemente modificando un elemento del tutto irrilevante del servizio offerto, ad esempio omettendo volontariamente di richiedere ad alcuni dei partecipanti all'evento di comunicare in anticipo i loro numeri di identificazione IVA o facendo accedere, all'ultimo minuto, vari soggetti passivi, offrendo loro biglietti alla porta.

66. Il fatto che, in udienza, la Commissione abbia sostenuto che l'accesso a una manifestazione sulla base di un biglietto stagionale *nominativo* rientri *nell'*ambito di applicazione dell'articolo 53 contribuisce soltanto ad aumentare la confusione e dimostra che l'istituzione ha difficoltà nel delineare con precisione i confini del criterio da essa presentato.

67. Per le stesse ragioni, non posso accettare che l'applicazione dell'articolo 53 dipenda dal fatto che sia (soggettivamente) «impossibile», per il fornitore, ottenere i dati di identificazione fiscale prima di una manifestazione. Ritengo inverosimile immaginare che, nella pratica, sia impossibile o eccessivamente difficile ottenere dai soggetti passivi che partecipano a una manifestazione un insieme minimo di dati necessari, prima di consegnare loro la ricevuta (che sicuramente desidereranno ricevere per ragioni fiscali), anche quando i biglietti sono emessi nei locali della manifestazione, appena prima dell'inizio della stessa<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Questa impostazione si limita a confermare la conclusione raggiunta supra, al paragrafo 62, secondo cui l'iscrizione e il pagamento anticipati sono irrilevanti ai fini dell'applicazione dell'articolo 53.

68. Mi sembra parimenti problematica la tesi, sostenuta dalla Skatteverket, secondo cui quando l'accesso a una manifestazione è offerto al pubblico generale, anziché a uno o più soggetti passivi o a un determinato gruppo predefinito di soggetti passivi, l'articolo 53 non trova applicazione. A mio avviso, tale circostanza non è tale da incidere sulla natura intrinseca dell'accesso ai fini della prestazione in questione.

69. Tale criterio mi sembra tanto arbitrario e strumentalizzabile quanto il criterio proposto dalla Commissione. Il prestatore potrebbe agevolmente influenzare il luogo della prestazione di manifestazioni educative transfrontaliere restringendo il cerchio dei potenziali clienti a cui indirizzare la sua offerta o ampliandolo, ad esempio pubblicizzando la manifestazione su un sito Internet di accesso pubblico o vendendo i posti rimanenti in loco, a clienti casuali. Aggiungo che, poiché i seminari forniti dalla Srf konsulterna sono aperti tanto a soggetti membri dell'associazione professionale svedese dei contabili, quanto a soggetti che non lo sono, nemmeno tale criterio sembra aiutare a determinare il luogo della prestazione dei servizi in questione.

70. In terzo luogo, la Svezia e la Commissione sostengono che l'articolo 53 dovrebbe essere applicato solo se l'imposizione nel luogo della prestazione del servizio non comporta ciò che definiscono un «onere amministrativo *sproporzionato*» per i soggetti passivi interessati. A tal fine essi si fondano sulla formulazione del considerando 6 della direttiva 2008/8<sup>34</sup> e sostengono, congiuntamente alla Skatteverket, che nel caso specifico dei seminari in questione, l'onere amministrativo che deriverebbe dall'applicazione dell'articolo 53 sarebbe sproporzionato<sup>35</sup>.

71. È senz'altro vero che evitare di imporre un onere amministrativo supplementare corrisponde a uno degli obiettivi perseguiti dalla Commissione nella sua proposta di modifica della direttiva 2006/112<sup>36</sup>. Il considerando 6 della direttiva 2008/8/CE tiene debitamente conto di tale obiettivo. Mi sembra tuttavia evidente che un soggetto passivo non può fondarsi sull'onere amministrativo potenzialmente generato dal fatto che una prestazione di servizi sia soggetta a imposizione in uno Stato membro piuttosto che in un altro, al fine di neutralizzare l'effetto di una disposizione del diritto dell'Unione altrimenti applicabile. Anche se il considerando 6 dovesse essere considerato come un principio di interpretazione, quod non, la chiara formulazione dell'articolo 53 non può essere ignorata, in quando un considerando non può prevalere sul testo legislativo<sup>37</sup>.

72. Accettare un tale criterio renderebbe l'applicazione dell'articolo 53 dipendente dalla particolare serie di circostanze specifiche del caso. È inconcepibile che un sistema di imposizione fiscale a livello dell'Unione possa essere gestito sulla base di tali volatili e casuali considerazioni. Inoltre, non mi è per nulla chiaro come si possano individuare le situazioni in cui l'onere amministrativo assume carattere sproporzionato. Ciò che è evidente è che tale criterio non è praticabile. Esso richiederebbe ai soggetti passivi interessati di verificare, in ciascun singolo caso, se tale soglia indefinita sia stata o meno raggiunta. Ciò li porrebbe frequentemente in rotta di collisione con le autorità competenti.

73. Più in generale, mi sembra che l'onere amministrativo che, in alcuni casi, può scaturire da disposizioni di applicazione generale del diritto nazionale atte a recepire le direttive dell'Unione non possa mai essere considerato sproporzionato salvo che, e fino al momento in cui, tali disposizioni siano censurate da questa Corte in quanto sproporzionate. Tuttavia, tale questione non fa parte del presente rinvio pregiudiziale e non la esaminerò ulteriormente. Mi limito ad aggiungere che, poiché le

34 Segnatamente che «in talune circostanze, le regole generali che disciplinano il luogo delle prestazioni di servizi (...) non sono applicabili e dovrebbero invece applicarsi deroghe specifiche. [Esse] 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».

35 Le conclusioni indicano che il presunto onere amministrativo supplementare, consisterebbe nell'obbligo i) di registrarsi ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui la manifestazione ha effettivamente luogo; ii) di contabilizzare l'IVA in tale Stato; e iii) specificamente per i clienti, di avviare la procedura per ottenere il rimborso dell'IVA a monte così versata.

36 V. supra, paragrafo 30 e i riferimenti alle proposte della Commissione ivi citate.

37 V., per analogia, le mie conclusioni in Finanzamt Dortmund-West, C-366/12, EU:C:2013:618, paragrafo 55.

direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE<sup>38</sup> prevedono una serie di regole e procedure specificamente destinate a ridurre eventuali oneri amministrativi sui soggetti passivi in relazione alle prestazioni in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti<sup>39</sup>, è difficile comprendere in che modo si possa sostenere che l'articolo 53 della direttiva 2006/112 determini un onere sproporzionato in capo ai soggetti passivi interessati.

74. Aggiungo che risulta chiaramente dalla giurisprudenza che il preambolo di un atto dell'Unione non ha valore giuridico vincolante e non può essere invocato per derogare ad una disposizione dell'atto di cui trattasi o per interpretarla in un senso manifestamente contrario alla sua formulazione<sup>40</sup>.

75. In sintesi, dall'applicazione di uno qualsiasi dei criteri supplementari che sono stati proposti risulterebbe un'interpretazione particolarmente restrittiva dell'articolo 53 della direttiva 2006/112. Ritengo che né il testo, né la finalità di tale disposizione contengano alcun elemento a sostegno di tale interpretazione restrittiva. Inoltre, ai sensi di tali criteri, i soggetti passivi interessati sarebbero tenuti a dimostrare, in ciascun caso, che le loro prestazioni soddisfano tali criteri volatili e le autorità competenti dovrebbero confermarlo. Ciò determina un grande rischio di contenzioso e potrebbe condurre a un aumento dell'ammontare degli oneri amministrativi globali, decisamente in contrasto con l'obiettivo definito nel considerando 6.

76. Tali criteri possono anche condurre alla situazione paradossale di manifestazioni educative simili che si svolgono in contemporanea nello stesso luogo e che sono soggette a tassazione in Stati membri diversi, a seconda del luogo in cui i clienti sono stabiliti. Considerata dal punto di vista del funzionamento del mercato interno e delle regole di concorrenza, tale situazione non mi sembra particolarmente auspicabile<sup>41</sup>.

77. Infine, subordinare l'applicazione dell'articolo 53 a uno qualsiasi dei criteri di cui sopra renderebbe la determinazione del luogo della prestazione dipendente da un'analisi incerta e, in una certa misura, soggettiva<sup>42</sup>. Ciò si porrebbe in contrasto con il principio della certezza del diritto, il quale esige, in particolare nelle materie che, come l'IVA, hanno ripercussioni finanziarie, che le disposizioni del diritto dell'Unione siano chiare, precise e prevedibili, in modo da consentire agli interessati di valutare tempestivamente i loro effetti e di regolarsi di conseguenza<sup>43</sup>. Poiché, dunque, tali criteri rischiano di compromettere l'applicazione uniforme dell'articolo 53 e, di conseguenza, l'effetto utile della direttiva 2006/112, nessuno di essi può essere adottato<sup>44</sup>.

38 Direttiva del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23).

39 Così, il considerando 8 della direttiva 2008/8/CE stabilisce che «[p]er semplificare gli obblighi delle imprese che operano in Stati membri in cui non sono stabilite, dovrebbe essere istituito un regime che consenta loro di avere un unico punto di contatto elettronico per gli adempimenti relativi all'iscrizione e alla dichiarazione IVA». Il considerando 2 della direttiva 2008/9/CE afferma che «occorre semplificare e modernizzare la procedura [per il rimborso dell'IVA] consentendo l'uso delle tecnologie moderne». Il considerando 3 chiarisce che tale procedura «dovrebbe promuovere la posizione delle imprese». Tali obiettivi si riflettono nelle previsioni materiali di tali direttive. Non mi dilungherò ulteriormente su tale argomento, in quanto esula dall'ambito delle presenti conclusioni.

40 Sentenza del 24 novembre 2005, *Deutsches Milch-Kontor*, C-136/04, EU:C:2005:716, punto 32 e giurisprudenza ivi citata.

41 La Corte ha costantemente affermato che il principio di neutralità fiscale osta a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA. Esso include altresì i principi dell'uniformità dell'IVA e dell'eliminazione delle distorsioni della concorrenza (v., in tal senso, sentenza del 3 maggio 2001, *Commissione/Francia*, C-481/98, EU:C:2001:237, punto 22).

42 V., per analogia, le conclusioni dell'avvocato generale Léger in *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:283, paragrafo 52.

43 Sentenza del 12 febbraio 2004, *Slob*, C-236/02, EU:C:2004:94, punto 37.

44 Secondo una giurisprudenza costante, quando, come nel caso di specie, una disposizione di diritto dell'Unione può avere diverse interpretazioni, occorre dare priorità a quella che è idonea a salvaguardare il suo effetto utile, interpretandola, a tal fine, alla luce degli scopi della normativa di cui fa parte. V. sentenza del 6 settembre 2018, *Repubblica ceca/Commissione*, C-4/17 P, EU:C:2018:678, punto 45 e giurisprudenza ivi citata.

78. L'applicazione dell'articolo 53 ai servizi in questione non sembra sollevare alcuna difficoltà pratica. Il luogo in cui vengono eseguite le attività di cui trattasi può essere facilmente identificato<sup>45</sup>. Poiché i servizi in questione sono assoggettati a IVA nello Stato membro in cui sono effettivamente realizzati, il risultato non è una soluzione irrazionale dal punto di vista della tassazione<sup>46</sup>. Allo stesso modo, l'applicazione dell'articolo 53 non sembra essere eccessivamente complessa, né pare mettere a repentaglio la puntuale e corretta riscossione dell'IVA<sup>47</sup>.

***Se i seminari in questione rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 della direttiva 2006/112***

79. Il ruolo della Corte nel procedimento pregiudiziale è quello di fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essergli utili<sup>48</sup>. Devo pertanto concludere soffermandomi su alcuni elementi che il giudice del rinvio può dover prendere in considerazione al momento di stabilire se l'articolo 53 della direttiva 2006/112 si applichi ai fatti del procedimento principale.

80. Come ho già osservato<sup>49</sup>, è pacifico che i seminari in questione costituiscano servizi educativi prestati a soggetti passivi.

81. Nel fascicolo della Corte non vi è alcun elemento che induca a ritenere che tali seminari non rientrino nella nozione di «manifestazione», interpretata alla luce della mia conclusione di cui supra, al paragrafo 44. Tali servizi sono seminari in materia di contabilità della durata di cinque giorni, con una pausa intermedia; essi si svolgono in un luogo determinato e il loro programma è definito in anticipo. In linea di principio, tali servizi sembrano rientrare naturalmente nella nozione di «manifestazioni educative» di cui all'articolo 53. In udienza, la Svezia e la Commissione hanno sostenuto che, effettivamente, questo è il caso. Non vedo alcun motivo per discordare.

82. Un aspetto che deve ancora essere esaminato è se il servizio che la Srf konsulterna fornisce dietro pagamento è il diritto di accesso o se si tratta, piuttosto, di altri tipi di servizi connessi ai seminari di cui al procedimento principale. In sintesi, ciò dipende dalla questione se l'elemento essenziale consista nella vendita, da parte della Srf konsulterna ai propri clienti, di diritti individuali di accesso ai seminari che organizza, dietro applicazione di un prezzo «per persona».

83. Di converso, è irrilevante che la Srf konsulterna diriga i propri servizi a particolari clienti o al pubblico generale, anche rendendo disponibili le informazioni sui suoi seminari al pubblico, attraverso Internet. È altresì irrilevante la questione se, al momento della manifestazione, la Srf konsulterna abbia a disposizione i dati di identificazione fiscale di tutti i clienti che hanno comprato il diritto di accesso. Infine, è irrilevante il fatto che, per effetto dell'applicazione dell'articolo 53, anziché dell'articolo 44, la Srf konsulterna o i suoi clienti siano tenuti, in relazione a tali seminari, a registrarsi ai fini dell'IVA in un altro Stato membro, nonché il fatto che essi debbano versare l'IVA e presentare in seguito una richiesta di rimborso dell'IVA versata a monte in tale altro Stato membro.

45 V., per analogia, sentenza del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 33.

46 Per quanto concerne il criterio della «razionalità dal punto di vista fiscale», v. sentenza del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 33.

47 Per quanto concerne tale criterio, v. sentenza del 27 ottobre 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punto 26.

48 Sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 73.

49 V. supra, paragrafo 23.

84. Sulla base degli elementi di cui dispone la Corte, risulta che l'effettiva natura dei servizi della Srf konsulterna consiste nel fornire ai suoi clienti, soggetti passivi, diritti individuali di accesso ai locali in cui si svolge effettivamente un determinato seminario, consentendo loro di partecipare a tali seminari. In ultima analisi, spetta tuttavia unicamente al giudice del rinvio stabilire se la fornitura dei seminari di cui trattasi rientri nella nozione di «accesso» ai sensi dell'articolo 53 della direttiva 2006/112, tenendo conto, nella valutazione complessiva, di tutte le circostanze rilevanti.

## **Conclusione**

85. Alla luce di quanto precede, suggerisco alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sollevata dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) nel modo seguente:

L'espressione «prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni (...) educative», di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dovrebbe essere interpretata nel senso che concerne unicamente i servizi prestati a soggetti passivi il cui elemento essenziale consiste nella vendita di diritti individuali di accesso a un seminario professionale educativo della durata di uno o più giorni, allorché tale seminario si svolga in un luogo determinato e il suo contenuto sia definito in anticipo, aspetti il cui accertamento spetta al giudice del rinvio. È irrilevante che: i) tutti i clienti rendano disponibili al prestatore informazioni quali i loro dati di identificazione fiscale; ii) il servizio in questione richieda l'iscrizione o il pagamento anticipati; iii) tale servizio sia offerto unicamente a un determinato gruppo o al pubblico generale; e iv) il fatto che tale servizio, se sottoposto a tassazione nello Stato membro in cui la manifestazione in questione si svolge, determini un onere amministrativo supplementare in capo al prestatore o ai suoi clienti.