

## SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

13 marzo 2019 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 53 – Prestazioni di servizi relativi all’accesso a manifestazioni educative – Luogo delle operazioni imponibili»

Nella causa C-647/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 9 novembre 2017, pervenuta in cancelleria il 20 novembre 2017, nel procedimento

**Skatteverket**

contro

**Srf konsulterna AB**

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente di sezione, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 18 ottobre 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Skatteverket, da A.-S. Pallasdies, in qualità di agente;
- per il governo svedese, da A. Falk, C. Meyer-Seitz e H. Shev, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da S. Brandon e G. Brown, in qualità di agenti, assistiti da E. Mitrophanous, barrister;
- per la Commissione europea, da K. Simonsson, J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy ed E. Ljung Rasmussen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 10 gennaio 2019,

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 IVA»).



- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Skatteverket (Agenzia delle entrate, Svezia) e la Srf konsulterna AB (in prosieguo: la «Srf») in merito ad un avviso di accertamento emesso dallo Skatterättsnämnden (Commissione tributaria, Svezia) relativo all'applicazione, in Svezia, dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulla fornitura di attività di formazione in contabilità e gestione aziendale, di durata di cinque giorni, in un altro Stato membro a soggetti la cui attività economica ha sede in Svezia o che ivi dispongono di una stabile organizzazione.

### Contesto normativo

#### Diritto dell'Unione

*Direttiva 2006/112*

- 3 Il titolo V della direttiva IVA, relativo al luogo delle operazioni imponibili, comprende un capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi». Nella sezione 2 di tale capo, intitolata «Disposizioni generali», si collocano gli articoli 44 e 45 della direttiva medesima.

- 4 Ai sensi del menzionato articolo 44:

«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 La sezione 3 del capo 3 della direttiva 2006/112, intitolata «Disposizioni speciali», comprende gli articoli da 46 a 59 bis.

- 6 L'articolo 53 della direttiva de qua così dispone:

«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 relativi servizi accessori, è il luogo in cui tali attività si svolgono materialmente».

*Direttiva 2008/8/CE*

- 7 La 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), ai suoi considerando 3 e 6 così recita:

«(3) Per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo. Se si modificasse in tal senso la regola generale applicabile al luogo delle prestazioni di servizi, sarebbero comunque necessarie alcune deroghe a detta regola generale, per ragioni sia politiche sia amministrative.

(...)

(6) 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».

*Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011*



- 8 Ai sensi dei considerando 4 e 27 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»):

«(4) L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. Il presente regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nell'articolo 5, paragrafo 4 [TUE]. Dato che il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, l'uniformità dell'applicazione è garantita al meglio mediante un regolamento.

(...)

(27) Per garantire il trattamento uniforme delle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e di altri servizi affini, occorre definire l'accesso a tali eventi e i servizi accessori a detto accesso».

- 9 Ai sensi dell'articolo 32 del regolamento medesimo:

«1. I servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'articolo 53 della direttiva [IVA], 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:

(...)

c) il diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.

(...)».

- 10 Il successivo articolo 33 prevede quanto segue:

«I servizi accessori di cui all'articolo 53 della direttiva [IVA] 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».

### **La normativa svedese**

- 11 Ai sensi dell'articolo 5 del capo 5 della *mervärdeskattelagen* (1994:200) (legge 1994:200 relativa all'imposta sul valore aggiunto), un servizio fornito a un soggetto passivo s'intende prestato in Svezia qualora tale soggetto passivo abbia stabilito la sede della propria attività economica in Svezia o ivi disponga di una stabile organizzazione cui sia stato prestato il servizio stesso.

- 12 Ai sensi dell'articolo 11a del capo 5 di tale legge, 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.

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**



- 13 La Srf è una società con sede in Svezia, interamente detenuta da un'associazione professionale di consulenti nei settori della contabilità, della gestione e delle retribuzioni. In tale ambito, essa svolge attività di formazione in contabilità e in gestione sotto forma di seminari, per gli appartenenti all'associazione e per terzi. La maggior parte di tali attività di formazione sono dispensate in Svezia, ma talune hanno luogo in altri Stati membri e, in quest'ultimo caso, i formatori di tale associazione si spostano nel relativo Stato membro. Esse vengono dispensate esclusivamente a soggetti passivi la cui attività economica ha sede in Svezia o che ivi dispongono di una stabile organizzazione.
- 14 Tali attività di formazione hanno luogo in un centro per conferenze per una durata di 30 ore ripartite in cinque giorni e intervallate da una giornata di pausa. Il contenuto di tali attività di formazione è determinato anticipatamente, ma adattato in loco in funzione dei partecipanti che devono possedere talune competenze e un'esperienza professionale nel settore della contabilità e della gestione.
- 15 La partecipazione alle attività di formazione dispensate dalla Srf presuppone l'iscrizione che deve essere convalidata anteriormente al loro inizio e un pagamento che deve essere effettuato anticipatamente.
- 16 La Commissione tributaria emetteva, in risposta ad una domanda della Srf, un parere vincolante secondo cui deve ritenersi che tali attività di formazione, sebbene dispensate in Stati membri diversi dal Regno di Svezia, si svolgano in Svezia e che, conseguentemente, l'IVA dev'essere ivi riscossa. In particolare, essa riteneva che il termine «accesso a manifestazioni», di cui all'articolo 53 della direttiva IVA, sia stato introdotto al fine di ridurre l'ambito d'applicazione dell'eccezione e, per corollario, estendere quello della regola. La nozione di «accesso a manifestazioni» dovrebbe essere intesa nel senso di diritto di fare ingresso in un luogo. Orbene, i servizi oggetto del procedimento principale non avrebbero, principalmente, natura di diritto d'ingresso in un luogo, bensì piuttosto di diritto di partecipare ad una formazione specifica. Dato che le attività di formazione oggetto del procedimento principale non sono volte, in particolare, ad attribuire un diritto d'accesso, ai sensi dell'articolo 53 della direttiva IVA, l'IVA relativa alle attività medesime sarebbe esigibile in Svezia, in forza dell'articolo 44 della direttiva de qua.
- 17 L'ufficio delle imposte intendendo ottenere la conferma di tale parere fondato su diversa motivazione, ricorreva dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia). La Srf chiedeva parimenti la conferma di detto parere, ritenendo che l'applicazione della deroga, prevista all'articolo 53 della direttiva IVA, costituisca un onere amministrativo sproporzionato.
- 18 Ciò premesso, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la nozione di "accesso a manifestazioni", di cui all'articolo 53 della [direttiva IVA], 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 e gestione, dispensato unicamente a soggetti passivi e che presupponga iscrizione e pagamento anticipati».

#### **Sulla questione pregiudiziale**

- 19 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 53 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che i termini «servizi relativi all'accesso a manifestazioni», contemplati da tale disposizione, includano un servizio come quello oggetto del procedimento principale, consistente in un'attività di formazione in contabilità e in gestione, della durata di cinque giorni, dispensata solo a soggetti passivi previa iscrizione e previo pagamento.
- 20 A tal riguardo, si deve ricordare, in limine, che gli articoli 44 e 45 della direttiva IVA 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.



- 21 Come risulta da costante giurisprudenza della Corte, non esiste alcun primato degli articoli 44 e 45 della direttiva IVA 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 della direttiva stessa. In caso contrario, la fattispecie ricade nell'ambito d'applicazione dei precedenti articoli 44 e 45 [v., in tal senso, sentenze del 12 maggio 2005, RAL (Channel Islands) e a., C-452/03, EU:C:2005:289, punto 24 e giurisprudenza ivi citata, nonché dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 18].
- 22 Ne consegue che l'articolo 53 della direttiva IVA non dev'essere considerato quale deroga ad una regola generale, da interpretare in senso restrittivo (v., per analogia, sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 19).
- 23 Ai sensi dell'articolo 53 della direttiva de qua, il luogo delle prestazioni di servizi consistenti nel consentire l'accesso a manifestazioni, segnatamente educative, fornite a soggetti passivi, è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente.
- 24 Dall'articolo 32, paragrafo 2, lettera c), del regolamento di esecuzione, in combinato disposto con il paragrafo 1 di tale articolo, emerge che i servizi di cui all'articolo 53 della direttiva IVA, relativi all'accesso a manifestazioni educative e scientifiche, quali conferenze e seminari, includono le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistano nel concedere il diritto d'accesso ad una manifestazione a fronte di un biglietto o di un corrispettivo.
- 25 Nel procedimento principale, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che le attività di formazione oggetto del procedimento principale fornite dalla Srf a soggetti passivi consistono in seminari che si svolgono su cinque giorni, includendo un giorno di interruzione, in uno Stato membro diverso dal Regno di Svezia, in cui è situata la sede dell'attività economica della società medesima. Tali attività di formazione, che implicano una presenza fisica di detti soggetti passivi, rientrano quindi nella categoria delle manifestazioni educative previste all'articolo 32 del regolamento di esecuzione.
- 26 Quanto alla questione se le caratteristiche essenziali delle attività di formazione oggetto del procedimento principale consistano nel dare accesso a tali seminari, occorre ricordare che, quando due o più elementi o atti forniti siano strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso, si tratta allora di un'operazione unica (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Orbene, come sostanzialmente indicato dal governo del Regno Unito nelle proprie osservazioni scritte, l'accesso ai seminari fornito, a fronte di un corrispettivo, ai soggetti passivi implica necessariamente la possibilità di assistervi e di parteciparvi. Tale partecipazione è quindi strettamente connessa all'accesso ai seminari medesimi. In tal contesto, la distinzione operata dalla Commissione tributaria tra il diritto d'ingresso in un luogo e quello di partecipare ad una formazione specifica non può essere accolta ai fini dell'applicazione dell'articolo 53 della direttiva IVA.
- 28 Occorre, inoltre, ricordare che la finalità delle disposizioni della direttiva IVA relative alla determinazione del 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 imposizione di tributi (sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Pertanto, la ratio sottesa alle disposizioni della direttiva IVA, riguardante il luogo delle prestazioni di servizi, impone che i beni e i servizi siano imponibili, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Ne consegue che la determinazione del luogo delle prestazioni di attività di formazione come quelle oggetto del procedimento principale dev'essere effettuata sulla base dell'articolo 53 della direttiva IVA ed esse devono essere conseguentemente assoggettate all'IVA nel luogo in cui le prestazioni stesse vengono materialmente svolte, vale a dire negli Stati membri in cui dette attività di formazione vengono dispensate.



- 31 È pur vero che tale interpretazione potrebbe, come asserito dalla Srf, sfociare nell'aumento del carico amministrativo incombente su taluni operatori, sebbene il considerando 6 della direttiva 2008/8, con cui sono stati introdotti gli articoli 44 e 53 della direttiva IVA, nel testo attualmente vigente, enunci che l'imposizione sul luogo della fruizione debba evitare, nella misura del possibile, di imporre un onere amministrativo sproporzionato a tali operatori.
- 32 Tuttavia, e come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, risulta da costante giurisprudenza che il preambolo di un atto di diritto dell'Unione non ha valore giuridico vincolante e non può essere fatto valere né per derogare alle disposizioni stesse dell'atto interessato né al fine di interpretare tali disposizioni in un senso manifestamente in contrasto con la loro formulazione (sentenza del 13 settembre 2018, Česká pojišť'ovna, C-287/17, EU:C:2018:707, punto 33).
- 33 Orbene, attività di formazione come quelle oggetto del procedimento principale ricadono nei servizi previsti all'articolo 53 della direttiva IVA e da tale articolo, in combinato disposto con l'articolo 32 del regolamento di esecuzione, risulta che il luogo di imposizione all'IVA delle prestazioni di servizi relativi all'accesso a manifestazioni educative come i seminari è il luogo in cui esse vengono effettivamente svolte.
- 34 Non è pertanto possibile derogare all'applicazione dell'articolo 53 della direttiva IVA sulla sola base del considerando 6 della direttiva 2008/8.
- 35 Quanto al fatto che le attività di formazione di cui al procedimento principale siano state subordinate a previa iscrizione e previo pagamento, esso è irrilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 53 della direttiva IVA. Infatti, nulla nella formulazione di tale articolo consente di ritenere che tali criteri possano essere presi in considerazione ai fini della determinazione del luogo in cui tali prestazioni di servizi vengono fornite.
- 36 Alla luce dei suesposti rilievi, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'articolo 53 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che i termini «servizi relativi all'accesso a manifestazioni» contemplati da tale disposizione includono un servizio, come quello oggetto del procedimento principale, consistente in un'attività di formazione in contabilità e in gestione, della durata di cinque giorni, dispensata solo a soggetti passivi e subordinata a previa iscrizione e previo pagamento.

### Sulle spese

- 37 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 (Quinta 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, dev'essere interpretato nel senso che i termini «servizi relativi all'accesso a manifestazioni» contemplati da tale disposizione includono un servizio, come quello oggetto del procedimento principale, consistente in un'attività di formazione in contabilità e in gestione, della durata di cinque giorni, dispensata solo a soggetti passivi e subordinata a previa iscrizione e previo pagamento.**

