

IVA

Attività di formazione rilevante ai fini Iva dove viene svolta

di Marco Peirolo

Rientra nei “servizi relativi all’accesso a manifestazioni”, territorialmente rilevanti nel luogo di svolgimento delle manifestazioni, l’attività di formazione resa a favore di altri soggetti Iva.

È la conclusione della **Corte di giustizia UE**, resa nella **sentenza** di cui alla [causa C-647/17](#) del 13 marzo 2019 (*Srf konsulterna*), sulla portata dell’[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), corrispondente all’[articolo 7-quinquies, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), secondo cui “il **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 prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente**”.

Nella fattispecie dedotta in giudizio si è trattato di individuare il luogo impositivo del **seminario organizzato da una società svedese i cui partecipanti sono operatori economici anch’essi svedesi**.

Siccome l’attività di formazione è **materialmente svolta in altro Stato membro**, è sorto il dubbio se la stessa debba essere assoggettata a Iva in base al criterio del **luogo di esecuzione della prestazione**, di cui al citato [articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), oppure in applicazione della **regola territoriale generale** dell’[articolo 44](#) della stessa **Direttiva 2006/112/CE**, recepito in Italia dall’[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che considera i **servizi cd. “generici”** come territorialmente rilevanti nel **Paese di stabilimento del committente**.

Nel caso di specie, pertanto, la prestazione è tassata in Svezia privilegiando la **natura generica della prestazione**, mentre dando rilievo alla **deroga territoriale** si delocalizza la prestazione nello **Stato membro in cui si tiene il seminario**.

Dall’[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#) si desume che i servizi elencati dalla norma, se resi nei rapporti “B2B”, sono attratti nel “**criterio-base**” del committente, **ad eccezione dei servizi connessi all’accesso alle manifestazioni e dei servizi accessori connessi con l’accesso**, per i quali il requisito della territorialità è sempre definito in funzione del **luogo di materiale esecuzione**.

Ai fini dell’individuazione dei servizi “in deroga” è utile ricorrere alle disposizioni interpretative dettate dal [Regolamento UE 282/2011](#).

Con specifico riguardo ai **servizi aventi per oggetto l’accesso alle manifestazioni**, l’**articolo 32, par. 1** dispone che gli stessi “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”.

Nel novero dei servizi in esame, il par. 2 dell'**articolo 32** comprende, alla lett. c), “il **diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari**”, mentre il successivo **par. 3** esclude che possa essere considerato “**servizio relativo all'accesso a una manifestazione**” “**l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione**”.

Nella fattispecie di cui alla [causa C-647/17](#) in esame, il problema che, in buona sostanza, si pone è stabilire quale sia l'**oggetto della prestazione resa dalla società svedese**, cioè l'accesso al seminario o, piuttosto, l'**organizzazione del seminario stesso**.

Nelle conclusioni presentate dall'Avvocato generale presso la Corte di giustizia il 10 gennaio 2019, tale aspetto è ben rappresentato nei punti 53-60, ove si rileva che “**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» (...). 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 legittime 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/CE**”.

Al contrario, prosegue l'Avvocato UE, “**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), anche nel caso in cui la capacità complessiva sia già definita”.

Inoltre, “**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”.

Le considerazioni esposte sono sostanzialmente riprese dalla Corte che, alla luce delle

disposizioni interpretative del Regolamento sopra richiamate, ha ritenuto che, nel caso di specie, l'attività di formazione resa dalla società svedese, **implicando la presenza fisica dei partecipanti**, rientra nel criterio territoriale dell'[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), basato sul luogo di svolgimento della prestazione.

I giudici dell'Unione considerano a tal fine rilevante la partecipazione al seminario e **non la previa iscrizione e il previo pagamento**, in quanto “*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*”.

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)