

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 10 de enero de 2019(1)

Asunto C-647/17

Skatteverket

contra

Srf konsulterna AB

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Lugar de realización del hecho imponible — Servicios ofertados a sujetos pasivos — Prestación de servicios de acceso a manifestaciones educativas — Seminario que se imparte en un Estado miembro en el que no están establecidos ni el proveedor ni los participantes — Seminario que exige el registro y el pago por adelantado»

1. Mediante su petición de decisión prejudicial, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si un seminario organizado por un sujeto pasivo establecido en Suecia para participantes que también son sujetos pasivos establecidos en Suecia, pero que se imparte en otro Estado miembro, debe estar sujeto al IVA en Suecia o en ese otro Estado miembro. ¿Debe el lugar de prestación de dicho seminario determinarse con arreglo al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (2) o al artículo 53 de la misma?

2. Así pues, se solicita por primera vez al Tribunal de Justicia que examine y defina el ámbito de aplicación material del artículo 53 en relación con los servicios prestados a sujetos pasivos consistentes en el acceso a manifestaciones educativas en el sentido de dicha disposición. Es probable que la respuesta del Tribunal de Justicia tenga una incidencia decisiva en la determinación del lugar de prestación de los servicios (incluidos los servicios accesorios en relación con el acceso) respecto de otras categorías de manifestaciones contempladas en el artículo 53, a saber, «culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares» (que van desde los torneos de tenis a las ferias comerciales, pasando por las exposiciones de arte y los conciertos musicales). De este modo, utilizando un ejemplo muy concreto, puede proporcionar orientación para la determinación del lugar de prestación de un importante evento internacional como la próxima Eurocopa de fútbol 2020. (3)

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3. El artículo 44 de la Directiva 2006/112 preceptúa que «el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica». (4)

4. El artículo 53 establece que en el caso de las prestaciones a un sujeto pasivo, «el lugar de prestación [...] de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones».

5. El artículo 54, apartado 1, dispone que, con respecto a las prestaciones a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, «el lugar de prestación de servicios y de servicios accesorios [...], relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades, será aquel en donde se lleven a cabo materialmente esas manifestaciones».

6. Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), los Estados miembros habrán de eximir del IVA «la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables».

Reglamento n.º 282/2011

7. El artículo 32, apartado 1, del Reglamento n.º 282/2011 (5) establece que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 debe aplicarse en particular a «las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica».

8. El artículo 32, apartado 2, dispone que dichos servicios incluyen, en particular: «a) el derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares; b) el derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones; c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios».
9. Según el artículo 32, apartado 3, la utilización de instalaciones como gimnasios o similares a cambio del pago de una cotización no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 32, apartado 1.
10. El artículo 33 establece que «los servicios accesorios contemplados en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 comprenderán los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación». Precisa además que «estos servicios accesorios comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas».

Derecho nacional

11. Conforme al artículo 5 del capítulo 5 de la *mervärdesskattelagen 1994:200* (Ley n.º 1994:200 del Impuesto sobre el Valor Añadido), (6) se considerará que un servicio se presta a un sujeto pasivo en Suecia cuando ese sujeto pasivo tenga en este país la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente y el servicio de que se trate se preste a dicho establecimiento.
12. El artículo 11a del capítulo 5 de la Ley del IVA establece que un servicio prestado a un sujeto pasivo consistente en el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, se considerará realizado en Suecia si la manifestación tiene lugar efectivamente en este país. Se aplica el mismo criterio a los servicios accesorios en relación con dicho acceso.

Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestión prejudicial

13. Srf konsulterna AB (en lo sucesivo, «Srf konsulterna») es una sociedad establecida en Suecia, íntegramente participada por una organización profesional de consultores en el sector de la contabilidad, la gestión y los salarios. Imparte formación educativa y profesional a consultores a cambio de una remuneración.
14. El órgano jurisdiccional remitente afirma que, entre otras actividades, Srf konsulterna imparte seminarios con una duración de treinta horas a lo largo de cinco días con un día de descanso a mitad del período lectivo. Dichos seminarios se ofrecen únicamente a profesionales que están establecidos en Suecia o tienen un establecimiento permanente en dicho país, con independencia de si son miembros de la asociación profesional que es la sociedad matriz de Srf konsulterna. El programa se fija de antemano y presupone que los participantes tienen conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, aunque se puede adaptar en función del nivel de competencia de los participantes. Los seminarios se imparten en un centro de conferencias.
15. Los participantes deben registrarse con antelación y haber sido admitidos antes del comienzo del curso. Así pues, Srf konsulterna tiene acceso a información sobre la identidad de los participantes, como sus nombres, direcciones, números de identificación personal o números de

identificación empresarial. (7) El pago se abona por adelantado.

16. Algunos de los seminarios de Srf konsulterna se imparten en diversas ubicaciones en Suecia, mientras que otros se celebran en otros Estados miembros.

17. En relación con estos últimos (en lo sucesivo, «los seminarios controvertidos»), Srf konsulterna solicitó al Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal, Suecia) que se pronunciara sobre si debía considerarse que el lugar de prestación era Suecia o el Estado miembro en el que se había impartido el seminario.

18. La Comisión de Derecho Fiscal estimó que dichos seminarios debían considerarse prestados en Suecia aunque hubieran tenido lugar materialmente en el extranjero. En consecuencia, consideró que era aplicable el artículo 44 en lugar del artículo 53, de manera que el IVA era exigible en Suecia.

19. La Skatteverket (Agencia Tributaria, Suecia) disintió de la motivación de esa resolución e interpuso recurso contra ella ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

20. Al considerar que el significado del artículo 53 de la Directiva 2006/112 y su relación con el artículo 44 de esta no estaban completamente claros, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el concepto de “acceso a una manifestación” utilizado en el artículo 53 de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que incluye un servicio en forma de curso de contabilidad de cinco días que solo se presta a personas que son sujetos pasivos y que exige el registro y el pago por adelantado?»

21. La Agencia Tributaria, Francia, el Reino Unido y la Comisión han presentado observaciones escritas. En la vista celebrada el 18 de octubre de 2018, Suecia y la Comisión formularon alegaciones orales.

Apreciación

Observaciones preliminares

22. El órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la prestación de unos servicios como los controvertidos en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112. Por lo tanto, la respuesta a la cuestión prejudicial planteada depende de si los seminarios organizados por Srf konsulterna en Estados miembros distintos de Suecia pueden clasificarse como prestaciones de servicios «de acceso a manifestaciones [...] educativas» en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112.

23. Con carácter preliminar, debo señalar que no se discute que las prestaciones controvertidas en el litigio principal constituyen servicios, no bienes. También está acreditado que dichos servicios se ofrecen exclusivamente a sujetos pasivos. De modo igualmente claro, la resolución de remisión señala que los servicios prestados por Srf konsulterna son de naturaleza educativa. Así pues, en efecto, los artículos 44 y 53 son las disposiciones potencialmente pertinentes para determinar el lugar de prestación.

24. Si la respuesta de la cuestión prejudicial es que la prestación consiste en el «acceso a una manifestación» en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, dado que los seminarios controvertidos se imparten en un Estado miembro distinto de Suecia, se consideraría que el lugar de prestación es ese otro Estado miembro. (8) Si la prestación de esos servicios no estuviera

comprendida en el artículo 53, en ese caso, en vista de que todos los participantes en los seminarios controvertidos están establecidos en Suecia, el lugar de prestación sería Suecia, de conformidad con el artículo 44 de dicha Directiva. (9)

25. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que el objetivo de las disposiciones mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición del servicio de que se trata. (10) Por lo tanto, la respuesta del Tribunal de Justicia determinará cuál de los Estados miembros implicados es competente para exigir a los sujetos pasivos en cuestión que declaren el IVA respecto de los seminarios controvertidos de conformidad con los tipos y procedimientos aplicables en dicho Estado miembro.

26. Dado que parece que la finalidad de los seminarios controvertidos es ayudar a los consultores a mantener actualizados sus conocimientos de contabilidad,(11) es probable que constituyan «formación o [...] reciclaje profesional» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra i) de la Directiva 2006/112. Por consiguiente, potencialmente, pueden ser objeto de la exención obligatoria del IVA prevista en esa disposición. La Comisión sugirió en la vista que dicha disposición no era pertinente. Esto podría ser debido a que Srf konsulterna no parecía ser un organismo de Derecho público cuyo objetivo sea impartir formación profesional en el sentido del artículo 132, apartado 1. No obstante, esa disposición solo carecería de pertinencia si Srf konsulterna —aparte de no ser un organismo de Derecho público de ese tipo— *tampoco* fuera una organización «[...] a [la] que el Estado miembro de que se trate reconozca que [tiene] [...] fines comparables» en el sentido de esa disposición en cualquiera de los Estados miembros en los que imparte los seminarios controvertidos. (12) Dado que nada consta en los autos remitidos al Tribunal de Justicia que dé orientación sobre este punto, no voy a profundizar en él.

Sobre el fondo del asunto

27. Aunque el artículo 44 de la Directiva 2006/112 contiene una regla general para la determinación del lugar de prestación de los servicios a los sujetos pasivos a efectos fiscales, el artículo 53 establece una regulación específica y distinta en el caso de, *inter alia*, los servicios educativos.

28. Según reiterada jurisprudencia, la regla general para la determinación del lugar de prestación no prima sobre las reglas especiales. En cada caso es preciso determinar si la situación corresponde a uno de los supuestos específicos mencionados en la Directiva 2006/112 (como el artículo 53). Solo en caso de que no sea así entrará en el ámbito de aplicación del artículo 44. Esas reglas especiales no deben considerarse excepciones a una regla general y que por tanto deban interpretarse de manera estricta. (13) Más bien, el artículo 44 debe considerarse una cláusula de reserva o «escoba» que resulta aplicable en caso de que no sea de aplicación ninguna regla especial.

29. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios a los efectos del IVA exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios. (14)

30. Esa sentencia confirma el enfoque adoptado en la propuesta de la Comisión en cuanto al lugar de prestación de los servicios, que dio lugar a la adopción de las normas en su forma actual. En dicha propuesta la Comisión afirmó que cualquier modificación de las normas que regulan el lugar de imposición de las prestaciones de servicios deberá, en la medida de lo posible, traducirse en la aplicación del impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo. (15) A tal efecto, la Comisión propuso modificar las normas que regulan el lugar de prestación de los

servicios a sujetos pasivos, haciendo que de forma general se gravaran dichos servicios en el Estado miembro en el que estuviera establecido el *cliente*, (16) en lugar de en el Estado miembro en el que estuviera establecido el *proveedor*. (17)

31. Los servicios educativos son, por definición, esencialmente intelectuales y por lo tanto de carácter intangible. En consecuencia, quizás sea posible considerar que dichos servicios son «consumidos» económicamente por los sujetos pasivos cuando estos realizan prestaciones (por las que se repercute IVA) en favor de sus clientes y, por lo tanto, en el Estado miembro en el que están establecidos dichos sujetos pasivos. Tal interpretación abogaría por la aplicación del artículo 44.

32. Sin embargo, un servicio relativo a *manifestaciones* educativas constituye una prestación única, aunque compuesta, cuyos elementos esenciales —como la contribución de un profesor o conferenciante, el lugar de celebración y todas las instalaciones y servicios accesorios «consumidos» *in situ*— presentan un estrecho vínculo físico con el lugar en el que tiene lugar de forma efectiva la manifestación. (18) Esto parece militar en favor de la imposición de estas prestaciones, consideradas en su conjunto, en el lugar de consumo en el sentido físico de la palabra, y, en consecuencia, aboga en favor de la aplicación del artículo 53.

33. En mi opinión, de ello se desprende que del objetivo general de que los servicios prestados a sujetos pasivos deban ser gravados en su lugar de consumo no se puede inferir una «regla general» obvia en cuanto a las respectivas posiciones de los artículos 44 y 53. En particular, ese objetivo, tal como se refleja en el considerando 6 de la Directiva 2008/8, (19) no apunta con claridad a una interpretación especialmente amplia o restrictiva de ninguno de los dos artículos.

34. Así pues, pasaré ahora a examinar el ámbito de aplicación de la regla especial establecida en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 y a continuación intentaré proporcionar al órgano jurisdiccional remitente indicaciones sobre si los servicios controvertidos entran dentro del ámbito de aplicación de esa disposición. En caso contrario, deberán estar sujetos a la regla general establecida en el artículo 44 de dicha Directiva.

Artículo 53 de la Directiva 2006/112

35. La clave del presente caso radica en el concepto de la prestación de servicios «de acceso a manifestaciones [...] educativas» en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112. Dado que no se discute que los seminarios controvertidos son de carácter «educativo», analizaré los conceptos clave restantes de «manifestación» y «acceso».

36. ¿Qué constituye una «manifestación educativa» a los efectos de esa disposición?

37. Este concepto no se define en la Directiva. No obstante, el artículo 32, apartado 2, letra c), del Reglamento n.º 282/2011 (20) se refiere en términos generales a las «manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios» como tales como ejemplos de manifestaciones que entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112, lo que sugiere que el legislador pretendía que el ámbito de aplicación de ese concepto fuera relativamente amplio.

38. El Oxford Dictionary (21) define el término «manifestación» como «un hecho que sucede o tiene lugar, especialmente uno de importancia» y más concretamente como «un acontecimiento planificado de carácter público o social». Las versiones lingüísticas de la Directiva 2006/112 que he podido comprobar utilizan palabras equivalentes que tienen un significado muy similar, en un sentido amplio y funcional. (22)

39. Por consiguiente, una manifestación en el sentido del artículo 53 debe estar planificada de antemano. Desde el punto de vista conceptual, lo veo como un todo indivisible en términos de contenido, lugar y tiempo. Naturalmente, una actividad que tiene un orden del día predeterminado y una materia específica es más probable que pueda considerarse una manifestación que una actividad abierta que proporciona solo un marco general para un servicio educativo.

40. Asimismo, una manifestación debe interpretarse como la reunión de un grupo de personas para observar o participar en una actividad a lo largo de un período de tiempo. Me adhiero a la opinión del Reino Unido en el sentido de que, por tanto, el artículo 53 solo comprende actividades que implican la presencia física del cliente. Confirma esta conclusión el artículo 33 del Reglamento n.º 282/2011, que se refiere a «*la persona que asiste a una manifestación*» (el subrayado es mío).

41. El tiempo también es un factor significativo. La duración de un servicio normalmente debe permitir distinguir entre manifestaciones educativas y otras actividades educativas. Habitualmente los seminarios y conferencias duran desde varias horas a varios días, mientras que es probable que un curso universitario se prolongue durante un período notablemente más largo (por ejemplo tres semanas, un semestre o un año académico). Me parece que es probable que los primeros entren en el ámbito de aplicación del artículo 53 mientras que el segundo quede fuera de este. La referencia al «pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica» en el artículo 32, apartado 1, del Reglamento n.º 282/2011 sugiere que una serie de eventos autónomos también puede constituir una manifestación a los efectos del artículo 53 de la Directiva 2006/112. En cambio, una serie de sesiones de formación que constituyen un conjunto, repartidas a lo largo de varias semanas, o un curso de idiomas que se imparte durante un trimestre no parecen ajustarse fácilmente al significado natural del término «manifestación». Más bien deberían clasificarse como formación continua, que es una categoría de actividad educativa que entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 44.

42. El hecho de que una actividad sea continuada o esté dividida en varias partes o sesiones también puede proporcionar una indicación sobre su clasificación a efectos fiscales. En mi opinión, una manifestación es, por definición, una actividad ininterrumpida. Cuando un curso o período de formación excede de un día de duración, es más probable que entre dentro del ámbito de aplicación del artículo 53 si se desarrolla a lo largo de varios días consecutivos. No obstante, no considero que un descanso de un día a mitad del período lectivo signifique automáticamente que dicha actividad no pueda ser una manifestación. En cambio, un curso con una duración de varias semanas o más, dividido en una serie de partes con varios descansos, es menos probable que pueda calificarse como una manifestación. Si, además, dicho curso exige una preparación considerable por parte de los participantes antes de cada sesión individual o entre estas —en particular cuando exista un examen u otra forma de evaluación del rendimiento al final de cada sesión de este tipo—, parece que ese curso encajaría cómodamente en el concepto de actividad de formación prolongada o continuada y, por tanto, es aún más improbable que pueda calificarse como una manifestación.

43. De ello se desprende lógicamente que no es posible fijar un criterio único en cuanto a la duración máxima exacta para una manifestación en el sentido del artículo 53. Más bien se deben evaluar una serie de características de forma conjunta y caso por caso.

44. Por consiguiente, considero que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 comprende las actividades educativas indivisibles planificadas de antemano que se imparten en un lugar concreto y a lo largo de un período de tiempo corto y que versan sobre una materia predeterminada. Por el contrario, las actividades educativas que carecen de una o más de estas características, como una serie de reuniones o jornadas independientes que tienen lugar en

fechas o ubicaciones diferentes, los cursos programados a lo largo de un período prolongado de tiempo o los ciclos de reuniones sin un marco temporal definido, especialmente si su programa u orden del día no están definidos de antemano, están excluidos de este concepto.

45. Al interpretar el artículo 53 también es preciso determinar el significado del término «acceso». El artículo 32, apartado 1, del Reglamento n.º 282/2011 explica que solo los servicios «cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones» entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112.

46. El análisis lingüístico del término «acceso» no proporciona una orientación concluyente en cuanto a su interpretación. El Oxford Dictionary (23) define el concepto de «acceso» como «el proceso o hecho de entrar o ser autorizado a entrar en un lugar u organización». Las versiones lingüísticas de la Directiva que he podido comprobar utilizan términos que tienen un significado general muy similar. (24)

47. Los antecedentes legislativos demuestran que el legislador de la Unión pretendía modificar progresivamente, a partir del 1 de enero de 2010, la regla general que define el lugar de prestación de los servicios a sujetos pasivos de modo que pasara del Estado miembro en el que está establecido el proveedor (25) al Estado miembro en el que está establecido el cliente. (26) En paralelo, el ámbito de aplicación de la regla especial —que establece que los servicios educativos prestados a sujetos pasivos sean gravados en el Estado miembro en el que se lleven a cabo materialmente los servicios— también fue restringido, a partir del 1 de enero de 2011, en favor de esa regla general recientemente introducida. (27)

48. Los trabajos preparatorios que dieron lugar a la adopción de la Directiva 2008/8 sugieren que el uso de los términos «acceso» y «manifestación» no fue en modo alguno accidental ni arbitrario. Muy al contrario: la introducción de estos conceptos fue objeto de largos debates y fue deliberada. (28)

49. Dado que el legislador de la Unión decidió deliberadamente mantener, aunque fuera de forma limitada, la regla especial en relación con determinados servicios educativos, dicha disposición no puede interpretarse de una forma que reduzca su ámbito de aplicación sin comprometer ese objetivo.

50. Del contexto se pueden extraer indicaciones adicionales sobre cómo debe interpretarse el «acceso». Los artículos 44 y 53 de la Directiva 2006/112 de forma conjunta establecen una regla general y una regla especial para los servicios educativos prestados a sujetos pasivos, mientras que los artículos 45 y 54 desempeñan un papel similar en el contexto de los servicios educativos prestados a consumidores finales. Aquí acaban las similitudes. Mientras que el artículo 53 se refiere a los servicios de acceso a *manifestaciones* educativas, el artículo 54 se aplica a «servicios [...] relacionados con [*actividades*] [...] educativas» (el subrayado es mío). El alcance de esta última disposición es por tanto más amplio en dos aspectos. En primer lugar, no se limita a las «manifestaciones educativas», sino que abarca diversos tipos de «actividades educativas». En segundo lugar, y de forma más importante, no se limita a los servicios de «acceso».

51. El hecho de que el legislador de la Unión utilice términos diferentes en estas disposiciones próximas entre sí sugiere que su intención era distinguir entre tres categorías diferentes de servicios educativos. Solo algunas *actividades* educativas (la primera y más amplia categoría de servicios) constituyen *manifestaciones* educativas (la segunda categoría intermedia) y solo algunos servicios en relación con dichas manifestaciones pueden clasificarse como esencialmente «*de acceso*» (la tercera y más reducida categoría; el subrayado es mío). (29)

52. Por consiguiente, el contexto en el que se sitúa el artículo 53 milita en contra de la

interpretación restrictiva del «acceso» defendida por la Agencia Tributaria y la Comisión. Por una parte, esta interpretación vaciaría de la mayor parte de su contenido el concepto de «acceso a una manifestación» y, por tanto, el artículo 53. Por otra parte, los servicios de «acceso a una manifestación educativa» no pueden asimilarse a la prestación de una «manifestación educativa». Más bien, estas dos categorías de servicios deben distinguirse sobre la base de un criterio objetivo, claro y práctico.

53. Desde mi punto de vista, la clave para interpretar el artículo 53 reside en el hincapié que hace esta disposición en los asistentes individuales. El artículo 33 del Reglamento n.º 282/2011 confirma indirectamente esta postura, ya que se refiere a prestaciones a «la persona que asiste a una manifestación» (el subrayado es mío). Así pues, la característica fundamental de los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 53 consiste en la concesión a un individuo o a una serie de individuos de un derecho de acceso a las instalaciones en las que tiene lugar una manifestación educativa. Se puede afirmar que el precio se cobra como contraprestación de la concesión de una serie determinada de derechos individuales de acceso a una determinada manifestación. Por lo tanto, en la práctica, en la medida en que un proveedor de una manifestación controle el número de individuos que pueden tener acceso a esta y cobre una remuneración a los sujetos pasivos por dicho acceso, es probable que dicha manifestación entre dentro del ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112.

54. En cambio, la prestación de dicha manifestación *en sí misma*, esto es, un servicio consistente en la organización o celebración de una manifestación educativa y su comercialización *en su conjunto* queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 53. Este puede ser el caso, por ejemplo, de un servicio consistente en la venta de un curso de formación o seminario predefinido a un sujeto pasivo con el fin de su reventa posterior a otros sujetos pasivos o destinado a ser ofrecido de forma colectiva a un grupo definido de una manera más o menos precisa (por ejemplo, a los miembros del personal y a los familiares acompañantes) (30) incluso cuando la capacidad total esté determinada.

55. Me parece irrelevante si la participación de la persona en la manifestación es activa o pasiva. Eso dependerá de la naturaleza de la manifestación en cuestión: la asistencia a una conferencia normalmente no implica ninguna forma activa de participación. La participación en un seminario a menudo exige que los asistentes actúen de una forma algo más activa. El derecho de participación es secundario e inseparable del derecho principal al acceso y naturalmente también está sometido al artículo 53.

56. Cuando el «acceso» a una manifestación constituye uno de los muchos elementos de un servicio compuesto (y por tanto no puede considerarse como su elemento fundamental), dicho servicio en su conjunto debe estar sujeto a la regla general establecida en el artículo 44. Este sería el caso, por ejemplo, de un servicio consistente en la organización de un viaje de trabajo para el jefe de contabilidad de una empresa que incluya no solo la participación en una conferencia educativa, sino también los servicios de restauración, el alojamiento y las visitas a una serie de atracciones turísticas.

57. El hecho de que el artículo 33 del Reglamento n.º 282/2011 identifique el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias por parte de los asistentes a manifestaciones educativas como «servicios accesorios» no pone en entredicho estas conclusiones ni aboga en favor de una interpretación más estricta del «acceso». Esos servicios accesorios están directamente relacionados con el acceso del mismo modo en que están relacionados con la asistencia o participación. No constituyen en sí mismos una prestación deseada por los clientes. Simplemente contribuyen a un disfrute más pleno de la prestación principal. Naturalmente, por lo tanto, deben compartir el trato fiscal de la prestación principal, esto es, del acceso a la

manifestación. (31) No considero que el hecho de que el artículo 33 excluya los servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas de acceso del ámbito de los «servicios accesorios» sea una indicación de que existe un argumento de peso en favor de una interpretación particularmente restrictiva del término «acceso».

58. Asimismo, a diferencia del artículo 54 (prestaciones a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos), el artículo 53 no comprende otros servicios auxiliares no relativos al acceso o la «prestación de servicios de los organizadores de actividades [educativas]». Cuando se prestan esos otros servicios a sujetos pasivos, el lugar de prestación se determina con arreglo a la regla general establecida en el artículo 44. Esto refuerza adicionalmente el argumento de que el artículo 53 tiene por objeto ser aplicado específicamente al servicio de prestación del derecho de acceso a los participantes a cambio de una remuneración, mientras que los servicios de una naturaleza distinta están excluidos del ámbito de aplicación de dicha disposición.

59. Por último, cada uno de los servicios relativos a los diferentes pasos necesarios para organizar, celebrar y poner una manifestación a disposición de los participantes individuales debe analizarse en función de sus circunstancias particulares. En la práctica, la interpretación que he sugerido más arriba supone que la prestación de una manifestación educativa a cambio de una contraprestación, con independencia del número de personas que asistan, y en la que el precio dependa esencialmente de la duración (número de horas) de dicha manifestación, de sus componentes o de otros parámetros técnicos, en lugar de depender del número de participantes que asistan a la manifestación, queda excluida del ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112.

60. De ello se desprende que, cuando el organizador de una manifestación educativa venda el servicio de prestación de tal manifestación en su conjunto a un tercero, (32) a un empleador que pretenda ofrecer formación interna a sus empleados o al propietario de un centro de conferencias que pretenda comercializar él mismo dicha manifestación, dicha transacción está excluida del ámbito de aplicación del artículo 53 y deberá ser gravada con arreglo al artículo 44. En cambio, cuando el sujeto pasivo que haya adquirido tal manifestación preconfigurada venda o revenda las plazas disponibles a otro sujeto pasivo por un precio que dependa esencialmente del número de personas a las que se dará acceso, el «acceso» a dicha manifestación es la esencia de dicho servicio y, en consecuencia, se aplica el artículo 53. De la misma manera, cuando un empleador que haya adquirido el servicio de acceso a una manifestación se dé cuenta de que la sala de conferencias en que vaya a tener lugar puede acoger a un número mayor de personas que el de sus empleados y decida vender las plazas restantes a uno o más sujetos pasivos y —naturalmente— cobre un precio por cada persona a la que se le dé acceso, esta transacción o transacciones también estarán sujetas al artículo 53.

Criterios adicionales

61. La Agencia Tributaria, Suecia y la Comisión alegan de diversas formas que el Tribunal de Justicia debe tomar en consideración criterios adicionales en relación con la aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112. No estoy de acuerdo con este enfoque. En aras de la exhaustividad examinaré a continuación sus principales sugerencias.

62. En primer lugar, diversos aspectos técnicos o prácticos en relación con el registro y el pago, en particular si dichos elementos se tratan de antemano, son irrelevantes en la medida en que no pueden alterar la naturaleza del servicio de que se trata. El artículo 32, apartado 1, del Reglamento n.º 282/2011 establece en términos generales que estos derechos deben concederse «a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica». Lo mismo ha de ser cierto en cuanto a la forma en que se transmiten los derechos de acceso a su beneficiario.

63. En segundo lugar, no puedo aceptar la sugerencia de la Comisión de que el artículo 53 se aplica únicamente a aquellas manifestaciones en las que el proveedor *no* conoce al menos a algunos de los participantes con antelación. La Comisión sostiene que las manifestaciones para las que se exige un registro previo, lo que permite al proveedor conocer de antemano el estatuto fiscal de todos los participantes junto con sus datos de identificación fiscal, están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 44.

64. No veo nada en las disposiciones pertinentes que establezca que el «acceso» exige que las manifestaciones estén abiertas al menos parcialmente al público en general o a un grupo de clientes no identificados y anónimos. Tampoco entiendo con qué base el hecho de ofrecer a clientes desconocidos la participación en un seminario transforma la naturaleza del servicio en una prestación de «acceso», mientras que vender ese mismo servicio a un cliente conocido de antemano debe considerarse excluido de ese concepto.

65. Me parece que este criterio es tanto arbitrario como susceptible de manipulación. Permitiría al organizador de una manifestación transfronteriza escoger el Estado miembro en el que será gravada, simplemente cambiando un elemento totalmente insignificante del servicio ofertado, por ejemplo evitando deliberadamente solicitar a algunos de los participantes de la manifestación que comuniquen sus números de identificación del IVA de antemano o permitiendo el acceso de varios clientes que son sujetos pasivos en el último momento ofreciéndoles entradas en la puerta.

66. El hecho de que, en la vista, la Comisión alegase que el acceso a una manifestación valiéndose de un abono de temporada *nominativo* entra *dentro* del ámbito de aplicación del artículo 53 no hace más que aumentar la confusión y demuestra que la Comisión tiene dificultades para trazar de forma precisa los límites del criterio que ella misma ha propuesto.

67. Por los mismos motivos, no puedo aceptar que la aplicación del artículo 53 dependa de si la obtención de los datos de identificación fiscal con antelación a una manifestación es (subjétivamente) «imposible» para el proveedor. Considero inverosímil imaginar que en la práctica sea imposible o excesivamente difícil recopilar un conjunto mínimo de datos necesarios de los sujetos pasivos que participan en una manifestación antes de entregarles la factura (que con seguridad querrán tener por motivos fiscales), incluso en el caso de que las propias entradas sean emitidas en las instalaciones inmediatamente antes de la manifestación. (33)

68. Asimismo, me plantea problemas la propuesta de la Agencia Tributaria en el sentido de que cuando se ofrece acceso a una manifestación al público en general —en lugar de a uno o varios sujetos pasivos o a un grupo concreto predeterminado de sujetos pasivos— no se aplica el artículo 53. En mi opinión, dicha circunstancia no desvirtúa la naturaleza esencial de este acceso para la prestación en cuestión.

69. Ese criterio me parece tan arbitrario y susceptible de manipulación como el propuesto por la Comisión. El proveedor podría fácilmente influir sobre el lugar de prestación de las manifestaciones educativas transfronterizas, bien restringiendo el círculo de potenciales clientes a los que dirige su oferta o bien ampliándolo, por ejemplo mediante el anuncio de la manifestación

en una página de Internet de acceso público o la venta de las plazas restantes en la puerta a clientes de paso. Debo añadir que dado que los seminarios impartidos por Srf konsulterna están disponibles tanto para los miembros como para los no miembros de la Asociación Profesional de Contables de Suecia, dicho criterio tampoco parece ayudar a determinar el lugar de prestación de los servicios controvertidos.

70. En tercer lugar, Suecia y la Comisión sostienen que el artículo 53 debe aplicarse únicamente si la imposición en el lugar de prestación del servicio no implica lo que denominan una «carga administrativa desproporcionada» para los sujetos pasivos de que se trate. A tal efecto, se apoyan en el tenor literal del considerando 6 de la Directiva 2008/8 (34) y afirman —junto con la Agencia Tributaria— que en el caso particular de los seminarios controvertidos la carga administrativa resultante de la aplicación del artículo 53 sería desproporcionada. (35)

71. No cabe duda alguna de que evitar la imposición de una carga administrativa adicional formaba parte de los objetivos perseguidos por la Comisión en su propuesta de modificación de la Directiva 2006/112. (36) El considerando 6 de la Directiva 2008/8 refleja debidamente ese objetivo. Sin embargo, tengo claro que un sujeto pasivo no puede ampararse en la carga administrativa que puede derivarse potencialmente del hecho de que un servicio sea gravado en un Estado miembro en lugar de en otro para neutralizar el efecto de una disposición del Derecho de la Unión que sea aplicable de forma general. Aun suponiendo, *quod non*, que se estimase que el considerando 6 es un principio interpretativo, el claro tenor del artículo 53 no puede ser ignorado, ya que un considerando no puede primar sobre el texto legislativo. (37)

72. Si se aceptara dicho criterio, la aplicación del artículo 53 dependería del conjunto particular de circunstancias concretas del caso. Resulta inconcebible que un sistema de imposición a escala de la Unión pueda funcionar sobre la base de consideraciones tan volátiles y arbitrarias. Además, no alcanzo en modo alguno a entender cómo se podrían identificar las situaciones en las que la carga administrativa alcanza el umbral de lo que se considera desproporcionado. Lo que es evidente es que este criterio no puede llevarse a la práctica. Exigiría que los sujetos pasivos interesados comprobaran si se ha alcanzado ese umbral indefinido en cada caso particular, lo que les haría entrar a menudo en conflicto con las autoridades competentes.

73. En términos más generales, me parece que la carga administrativa que puede resultar en algunos casos de las disposiciones de aplicación general del Derecho nacional que transponen las directivas de la Unión nunca puede considerarse desproporcionada a menos que, y hasta que, estas últimas disposiciones sean anuladas por el Tribunal de Justicia por no ser proporcionadas. Sin embargo, esta cuestión no forma parte de la presente petición de decisión prejudicial y no voy a profundizar en ella. Me limitaré a añadir que, dado que las Directivas 2008/8 y 2008/9 (38) establecen una serie de normas y procedimientos que tienen específicamente por objeto reducir cualquier posible carga administrativa que pesa sobre los sujetos pasivos en relación con las prestaciones de servicios en Estados miembros distintos de aquel en el que están establecidos, (39) resulta difícil imaginar de qué modo puede considerarse que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 da lugar a una carga desproporcionada para los sujetos pasivos afectados.

74. Se ha de añadir que de la jurisprudencia se desprende con claridad que la exposición de motivos de un acto de la Unión no tiene valor jurídico vinculante y no puede ser invocada ni para establecer excepciones a las propias disposiciones del acto de que se trata ni para interpretarlas en un sentido manifiestamente contrario a su tenor literal. (40)

75. En resumen, la aplicación de cualquiera de los criterios adicionales que se han propuesto daría como resultado una interpretación del artículo 53 de la Directiva 2006/112 particularmente restrictiva. Considero que no existe ningún elemento en el tenor literal ni en la finalidad de esa disposición que respalde dicha interpretación restrictiva. Asimismo, con arreglo a esos criterios los

sujetos pasivos interesados estarían obligados a acreditar, en cada caso, que sus prestaciones cumplen esos ambiguos criterios y a continuación las autoridades competentes tendrían que comprobarlo. Esto supone un riesgo potencial de litigiosidad que probablemente conduciría a un aumento de la carga administrativa en su conjunto, lo que contradice el objetivo enunciado en el considerando 6.

76. Esos criterios también podrían conducir a una situación paradójica en la que manifestaciones educativas similares que tengan lugar en paralelo en el mismo lugar sean gravadas en diferentes Estados miembros, dependiendo del lugar en el que están establecidos los clientes. Desde la perspectiva del funcionamiento del mercado interior y de las normas sobre competencia, no me parece que sea una situación especialmente deseable. (41)

77. Finalmente, supeditar la aplicación del artículo 53 a cualquiera de los criterios examinados anteriormente supondría hacer depender la determinación del lugar de prestación de una apreciación impregnada de incertidumbre y de cierta dosis de subjetividad. (42) Esto iría en contra del principio de seguridad jurídica, que exige, especialmente en materias que, como el IVA, tienen repercusiones financieras, que las disposiciones del Derecho de la Unión sean claras, precisas y previsibles, de manera que los interesados puedan valorar sus efectos con suficiente antelación y adoptar las medidas oportunas en consecuencia. (43) Por consiguiente, dado que estos criterios pueden menoscabar la uniformidad de la aplicación del artículo 53 y, por tanto, la efectividad de la Directiva 2006/112, no se puede aceptar ninguno de ellos. (44)

78. La aplicación del artículo 53 a los servicios controvertidos no parece plantear ninguna dificultad práctica: el lugar en que se llevan a cabo las actividades controvertidas resulta fácilmente identificable. (45) Dado que los servicios de que se trata están sujetos al IVA en el Estado miembro en el que efectivamente tienen lugar, el resultado no es una solución irracional desde el punto de vista fiscal. (46) Del mismo modo, la aplicación del artículo 53 no parece excesivamente compleja ni compromete la percepción fiable y correcta del IVA. (47)

Sobre si los seminarios controvertidos entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112

79. La función que desempeña el Tribunal de Justicia en el procedimiento prejudicial es facilitar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles. (48) Por lo tanto, concluiré señalando determinados elementos que el órgano jurisdiccional remitente puede tener que tomar en consideración para determinar si es aplicable el artículo 53 de la Directiva 2006/112 a los hechos del litigio principal.

80. Como ya he señalado, (49) está acreditado que los seminarios controvertidos constituyen servicios educativos prestados a sujetos pasivos.

81. No hay nada en los autos remitidos al Tribunal de Justicia que sugiera que dichos seminarios no están comprendidos en el concepto de «manifestación» interpretado a la luz de mi conclusión expuesta en el punto 44 de las presentes conclusiones. Esos servicios son seminarios de cinco días de duración sobre contabilidad con un descanso a mitad del período lectivo; se imparten en una ubicación concreta y su programa está definido de antemano. En principio, parece que tales servicios encajan de forma natural en el concepto de «manifestaciones educativas» en el sentido del artículo 53. En la vista, Suecia y la Comisión sostuvieron que efectivamente era así. No veo ningún motivo para discrepar.

82. Un aspecto que todavía debe examinarse es si el servicio que presta Srf konsulterna a cambio de una remuneración es el derecho de acceso, en vez de otros tipos de servicios en relación con los seminarios controvertidos en el litigio principal. En definitiva, depende de si el

elemento fundamental es el hecho de que Srf konsulterna vende a sus clientes derechos individuales de acceso a los seminarios que organiza y les cobra un precio «por persona».

83. En cambio, es irrelevante si Srf konsulterna dirige sus servicios a clientes concretos o al público en general, inclusive mediante la difusión de información sobre sus seminarios al público en general a través de Internet. También carece de relevancia si en el momento de la celebración de la manifestación Srf konsulterna dispone de los datos de identificación fiscal de todos y cada uno de los clientes que han adquirido el derecho de acceso. Por último, es irrelevante si —como resultado de la aplicación del artículo 53, en lugar del artículo 44— Srf konsulterna o sus clientes estarían obligados a registrarse a efectos del IVA en otro Estado miembro en relación con esos seminarios y si tendrían que abonar el IVA y posteriormente presentar una solicitud de devolución del IVA soportado en ese otro Estado miembro.

84. Basándome en los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, parece que la naturaleza misma de los servicios de Srf konsulterna es la prestación a sus clientes, que son sujetos pasivos, del derecho de acceso a particulares a las instalaciones en las que se imparte de forma efectiva un determinado seminario, lo que les permite participar en esos seminarios. En última instancia, no obstante, compete al órgano jurisdiccional remitente en exclusiva determinar si la prestación de los seminarios controvertida entra dentro del concepto de «acceso» en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, teniendo en cuenta, en su apreciación global, todas las circunstancias pertinentes.

Conclusión

85. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) de la siguiente manera:

«La expresión “servicios de acceso a manifestaciones [...] educativas” que figura en el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que comprende un servicio prestado exclusivamente a sujetos pasivos cuyo elemento fundamental consiste en la venta de un derecho de acceso para particulares a un seminario de formación profesional de uno o varios días de duración cuando dicho seminario se imparte en una ubicación concreta y su objeto está definido de antemano, circunstancias que corresponde determinar al órgano jurisdiccional nacional. Es irrelevante si: i) todos los clientes facilitan información al proveedor, como sus datos de identificación fiscal; ii) el servicio de que se trata exige el registro o el pago por adelantado; iii) ese servicio se ofrece únicamente a un grupo concreto o al público en general, y iv) el hecho de que el servicio se grave en el Estado miembro en que tiene lugar la manifestación en cuestión da lugar a una carga administrativa adicional para el proveedor o sus clientes.»

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

3 Las características relevantes de dicha manifestación parecen ser las siguientes: estar compuesta de una serie de manifestaciones autónomas (partidos de fútbol), que tienen lugar en diferentes Estados miembros o fuera de la Unión, para la cual las entradas son nominativas y son vendidas por distintos sujetos pasivos mediante un sistema de distribución complejo.

4 La versión de la Directiva 2006/112 en su redacción modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva [2006/112] en lo que

respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), era la versión aplicable en el momento de los hechos.

5 Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).

6 En lo sucesivo, «Ley del IVA».

7 En lo sucesivo, «datos de identificación fiscal».

8 Véanse los puntos 16 y 17 de las presentes conclusiones.

9 Véanse los puntos 13 y 14 de las presentes conclusiones.

10 Sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B (C?453/15, EU:C:2016:933), apartado 24.

11 Véase el punto 14 de las presentes conclusiones.

12 Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778), apartados 35 a 39.

13 Sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B (C?453/15, EU:C:2016:933), apartados 18 y 19.

14 Sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B (C?453/15, EU:C:2016:933), apartado 25.

15 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, COM(2003) 822, sección 3.

16 Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, COM(2005) 334, sección 1, p. 2. Este objetivo se refleja en el considerando 4 de la Directiva 2008/8, que establece que la regla general a este respecto «debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor».

17 Esta era la regla general con arreglo, en primer lugar, al artículo 9, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1) y posteriormente al artículo 43 de la Directiva 2006/112 en su versión inicial. Dicha norma se mantuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009.

18 El Tribunal de Justicia ha declarado de manera reiterada que se trata de una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, apartado 70). Para un resumen de la jurisprudencia sobre «prestaciones compuestas» y su tratamiento fiscal con arreglo a la Directiva 2006/112, véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:295), puntos 27 y ss.

19 Ese considerando afirma que las normas para la determinación del lugar de prestación de los servicios a sujetos pasivos deben «reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo».

20 Dicho Reglamento fue adoptado sobre la base del artículo 397 de la Directiva 2006/112.

Tiene por objeto garantizar la aplicación uniforme del sistema del IVA mediante el establecimiento de normas de aplicación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 en casos en los que la aplicación de estas últimas haya conducido o pueda conducir a divergencias que son incompatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior (considerandos 2 y 4).

21 Véase en Internet en la dirección <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Véanse las versiones lingüísticas checa (*akce*), alemana (*Veranstaltung*), inglesa (*event*), francesa (*manifestation*), italiana (*manifestazione*), neerlandesa (*evenement*), polaca (*impreza*) y portuguesa (*manifestação*). La versión en lengua sueca del artículo 53 contiene dos conceptos con un significado muy similar. Son *arrangemang* y *evenemang*.

23 Véase en Internet en la dirección <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Véanse las versiones lingüísticas checa (*vstup*), alemana (*Eintrittsberechtigung*), inglesa (*admission*), francesa (*accès*), italiana (*accesso*), neerlandesa (*toegang*), polaca (*wst?p*), portuguesa (*acesso*) y sueca (*tillträde*).

25 Esta era la regla general vigente hasta el 31 de diciembre de 2009. Véase la nota 17 de las presentes conclusiones.

26 A partir del 1 de enero de 2010, esa era la regla general con arreglo al artículo 44 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por el artículo 2 de la Directiva 2008/8.

27 Hasta el 31 de diciembre de 2010, esa regla especial se aplicaba a los servicios en relación con las actividades educativas (hasta el 31 de diciembre de 2009, con arreglo al artículo 52 de la Directiva 2006/112 en su versión inicial; y entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2010, con arreglo al artículo 53 de la Directiva 2006/112 en su versión modificada por el artículo 2 de la Directiva 2008/8). A partir del 1 de enero de 2011, el ámbito de aplicación de esa regla quedó limitado a los servicios respecto del acceso a *manifestaciones* educativas, de conformidad con el artículo 53 de la Directiva 2006/112 en su versión modificada por el artículo 3 de la Directiva 2008/8.

28 Durante el procedimiento legislativo se deliberó sobre varias opciones: i) derogar la regla especial del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 que establece que los servicios educativos serán gravados en el Estado miembro en el que «sean materialmente realizadas» y someter dichos servicios a la regla general [véanse los documentos de la Comisión COM(2003) 822, de 23 de diciembre de 2003, y COM(2005) 334, de 20 de julio de 2005, así como el documento del Consejo 11857/04, de 4 de agosto de 2004]; ii) mantener dicha regla especial (véanse los documentos del Consejo 11162/04, de 8 de julio de 2004, y 16112/05, de 23 de diciembre de 2005); iii) restringir el ámbito de aplicación de dicha regla especial a la «facilitación del acceso» a actividades educativas (véanse los documentos del Consejo 11162/04, de 8 de julio de 2004, y 15420/04, de 29 de noviembre de 2004), y, finalmente, iv) establecer un período transitorio desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2010 (véanse los actuales artículos 2 y 3 de la Directiva 2008/8) durante el cual, a pesar de la modificación de la regla general, el ámbito de aplicación de la regla especial aplicable a las actividades educativas permanecería sin cambios, tras lo cual la regla especial se limitaría a los servicios de «acceso a manifestaciones educativas» (documento del Consejo 9913/2/06, de 2 de junio de 2006).

29 Esta conclusión parece coincidir con la interpretación acordada de forma casi unánime en el Comité del IVA durante la reunión celebrada del 10 al 12 de mayo de 2010 en el sentido de que «el concepto de “actividades” establecido en el artículo 54 de la Directiva del IVA (en su redacción a partir del 1 de enero de 2011) también incluye las *manifestaciones* contempladas en el artículo 53

de dicha Directiva (en su redacción a partir del 1 de enero de 2011)» (el subrayado es mío). Véanse las Directrices del Comité del IVA resultantes de la sesión n.º 91, documento n.º A — taxud.c.1(2010)426874 — 668, punto 2. Debo recordar que el Comité del IVA se estableció sobre la base del artículo 398, apartado 2, de la Directiva 2006/112 y está compuesto por representantes de la Comisión y de los Estados miembros. Aunque las directrices emitidas por dicho Comité son meramente las opiniones de un comité consultivo y no una interpretación oficial del Derecho de la Unión y, por lo tanto, no tienen un carácter vinculante, aun así proporcionan una ayuda útil para la interpretación de la Directiva 2006/112. Véanse, a este respecto, las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:57), puntos 46 a 50.

30 Por ejemplo, manifestaciones consistentes en salidas de un día de carácter recreativo o cultural ofrecidas por los empresarios a sus empleados y a las familias de estos.

31 Sentencia de 21 de junio de 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), apartado 18.

32 Son posibles otras muchas situaciones, incluida la prestación de varios tipos de servicios por parte de intermediarios. Van más allá del alcance de estas conclusiones y no las examinaré en más detalle. Para un análisis de estos aspectos véanse las Directrices del Comité del IVA resultantes de la sesión n.º 97, de 7 de septiembre de 2012, documento n.º A — taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Véase también Amand, C., «The Place of Supply of Admission to Scientific and Educational Events within the European Union», *International VAT Monitor*, julio-agosto de 2015, p. 213.

33 Esta opinión no hace sino confirmar la conclusión a la que he llegado en el punto 62 de las presentes conclusiones en el sentido de que el registro o el pago por adelantado son irrelevantes para la aplicación del artículo 53.

34 A saber, que, «en algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios [...] no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores».

35 Las observaciones indican que la carga administrativa adicional invocada consistiría en la exigencia de i) registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro en el que efectivamente tiene lugar la manifestación; ii) declarar el IVA en dicho Estado, y iii) concretamente para los clientes, llevar a cabo el procedimiento para obtener el reembolso del IVA soportado.

36 Véase el punto 30 de las presentes conclusiones y las referencias a las propuestas de la Comisión citadas en dicho punto.

37 Véanse, por analogía, mis conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt Dortmund-West (C?366/12, EU:C:2013:618), punto 55.

38 Directiva del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la [Directiva 2006/112], a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

39 Así pues, el considerando 8 de la Directiva 2008/8 enuncia que «para simplificar las obligaciones de las sociedades que realizan actividades en Estados miembros en los que no están establecidas, debe crearse un sistema que les permita contar con un único punto de

contacto electrónico para la identificación a efectos del IVA y la declaración del IVA». El considerando 2 de la Directiva 2008/9 afirma que «procede simplificar y modernizar el procedimiento [para la devolución del IVA] mediante el uso de tecnologías modernas» y el considerando 3 explica que ese procedimiento «debe mejorar la posición de las empresas». Estos objetivos se reflejan en las disposiciones sustantivas de esas Directivas. No me extenderé más sobre este argumento, dado que va más allá del objeto de las presentes conclusiones.

40 Sentencia de 24 de noviembre de 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716), apartado 32 y jurisprudencia citada.

41 El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Además, incluye los principios de uniformidad del IVA y de eliminación de las distorsiones de la competencia (véase, a este respecto, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, EU:C:2001:237, apartado 22).

42 Véanse, por analogía, las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283), punto 52.

43 Sentencia de 12 de febrero de 2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94), apartado 37.

44 Según jurisprudencia consolidada, cuando, como en el caso de que se trata en el presente litigio, una disposición de Derecho de la Unión puede ser objeto de varias interpretaciones, procede quedarse con la que garantice su efecto útil, interpretándola a tal fin a la luz de los objetivos de la normativa de la que forme parte. Véase la sentencia de 6 de septiembre de 2018, República Checa/Comisión (C-4/17 P, EU:C:2018:678), apartado 45 y jurisprudencia citada.

45 Véase, por analogía, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C-452/03, EU:C:2005:289), apartado 33.

46 En lo tocante al criterio de «racionalidad desde el punto de vista fiscal» véase la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C-452/03, EU:C:2005:289), apartado 33.

47 Por lo que respecta a ese criterio, véase la sentencia de 27 de octubre de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), apartado 26.

48 Sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 73.

49 Véase el punto 23 de las presentes conclusiones.