

Causa C-406/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

28 agosto 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania)

Data della decisione di rinvio:

25 agosto 2020

Ricorrente:

Phantasialand

Resistente:

Finanzamt Brühl (Ufficio delle imposte di Brühl; Germania)

Oggetto del procedimento principale

Direttiva 2006/112 — Articolo 98, paragrafo 2, in combinato disposto con l'allegato III, categoria 7 — Compatibilità con il diritto dell'Unione di una diversa imposizione di fiere e parchi di divertimento — Similarità delle prestazioni — Assunzione di prove in relazione al «punto di vista del consumatore medio»

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se si possa utilizzare la definizione di fiere e parchi di divertimento, contenuta nell'allegato III, categoria 7, in combinato disposto con l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, nel senso di una differenziazione ai fini dell'imposizione di un parco di divertimento all'aliquota d'imposta

- ordinaria, benché la denominazione «parco di divertimento» comprenda sia le attrazioni da fiera localmente stabili sia quelle itineranti.
- 2) Se la giurisprudenza della Corte, secondo cui il contesto di prestazioni diverse può far concludere che esse non siano simili, sia applicabile alle prestazioni rese con attrazioni da fiera itineranti e attrazioni localmente stabili sotto forma di parco di divertimento.
 - 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione:
Se il «punto di vista del consumatore medio», che secondo la giurisprudenza della Corte costituisce un elemento essenziale del principio di neutralità dell'IVA, rappresenti una «prospettiva mentale» non accessibile all'assunzione di prove mediante perizia.

Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articolo 98, paragrafo 2 in combinato disposto con l'allegato III, categoria 7

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in particolare articolo 32

Disposizioni nazionali richiamate

Umsatzsteuergesetz (legge sulle imposte sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare articolo 12, paragrafo 2, punto 7, lettera d)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di esecuzione della legge sulle imposte sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStDV»), in particolare articolo 30

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è uno dei parchi ricreativi più noti in Europa. I visitatori del parco ottengono, dietro pagamento di diritti d'ingresso, il diritto di utilizzarne le attrezzature.
- 2 La ricorrente chiedeva di tassare i diritti d'ingresso in conformità dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 7, lettera d), dell'UStG. Ai sensi di tale disposizione, l'aliquota d'imposta viene ridotta al 7 %, tra l'altro, per le prestazioni inerenti ad attività itineranti. Per prestazioni inerenti ad attività itineranti si intendono, ai sensi dell'articolo 30 dell'UStDV, fiere, esibizioni musicali, spettacoli di intrattenimento e altri divertimenti in fiere, feste popolari, feste di tiro a segno o manifestazioni analoghe. L'amministrazione resistente rigettava la domanda.

Avverso tale decisione è stato proposto il ricorso pendente dinanzi al giudice del rinvio.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 3 Il giudice del rinvio è chiamato ad esaminare, tra l'altro, se, in applicazione del principio di neutralità fiscale, le prestazioni inerenti ad attività itineranti nelle fiere e in altre manifestazioni temporanee assoggettate ad imposizione ridotta ai sensi del diritto nazionale risultino, dal punto di vista del consumatore medio, simili alle prestazioni concernenti attività di svago rese presso parchi di divertimento e parchi ricreativi fissi, cui si applica la normale aliquota fiscale.
- 4 Il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania; in prosieguo: il «BFH») ha statuito che il diverso trattamento ai fini IVA delle prestazioni inerenti ad attività itineranti svolte presso fiere e delle prestazioni di un parco di divertimento con attrazioni localmente stabili, come quello gestito dalla ricorrente, non viola il principio di neutralità fiscale.
- 5 Il BFH ha motivato la propria decisione sulla base del fatto che un'attività ricreativa svolta in una sede fissa e senza limiti temporali non potrebbe essere considerata alla stregua di una festa popolare o manifestazione analoga. Non vi sarebbero perplessità in tal senso alla luce del diritto dell'Unione. Qualora il legislatore nazionale decidesse di avvalersi del margine di discrezionalità concessogli dalle categorie elencate nell'allegato III della direttiva 2006/112, non sussisterebbe alcun obbligo a suo carico di recepire le singole categorie ivi menzionate nel loro insieme. In assenza di similarità delle rispettive prestazioni non si configurerebbe neppure una violazione del principio di neutralità fiscale.

Sulle nozioni di «fiere», «parchi di divertimento» e «parchi ricreativi»

- 6 Sulla base della versione tedesca dell'allegato III, categoria 7, della direttiva 2006/112, le «fiere» [in tedesco «Jahrmärkte»] e i «parchi di divertimento» [in tedesco «Vergnügungsparks»] rientrano, tra l'altro, nelle prestazioni di servizi alle quali possono applicarsi aliquote ridotte ai sensi dell'articolo 98 della direttiva stessa. Le corrispondenti denominazioni sono, nel testo inglese, «faires» per fiere e «amusement parks» per parchi di divertimento e, nel testo francese, «foires» per fiere e «parcs d'attraction» per parchi di divertimento. Nell'articolo 32 del regolamento di esecuzione n. 282/2011, adottato in relazione all'articolo 53 della direttiva 2006/112, nella versione tedesca si trova invece unicamente la nozione «Freizeitpark» [tradotto in italiano con «parchi di divertimento»], corrispondente alle voci «faires» e «amusement parks» ovvero «foires» e «parcs d'attraction».
- 7 Nell'uso comune in tedesco, per «Freizeitpark» [parco ricreativo] si intendono attrazioni localmente stabili, mentre la nozione di «Vergnügungspark» [parco di divertimento] si riferisce sia a parchi di divertimento allestiti con strutture stabili,

definiti a quel punto parchi ricreativi, sia a parchi di divertimento con una durata limitata, definiti come luna park, fiera o festa popolare.

- 8 Vista la confusione sopra descritta sorta a livello linguistico, il giudice del rinvio ritiene auspicabile che la Corte stabilisca come si debbano definire e distinguere tra loro le nozioni di «Jahrmärkte» (fiere), «Vergnügungsparks» (parchi di divertimento), «Freizeitparks» (parchi ricreativi o di divertimento) di cui alla direttiva 2006/112 e al regolamento di esecuzione n. 282/2011.
- 9 Appare dubbio se, in un contesto in cui i parchi di divertimento possono essere sia permanenti, sia mobili, possa essere considerato valido l'argomento del BFH secondo cui la differenziazione tra «Jahrmärkte» (fiere) e «Vergnügungsparks» (parchi di divertimento) nell'allegato III, categoria 7, della direttiva 2006/112 avvalorerebbe la tesi relativa alla legittimità di un loro trattamento differenziato in sede di imposizione fiscale.

Sul diverso contesto della prestazione

- 10 Il BFH invoca inoltre il fatto che le prestazioni rese sotto forma di parco di divertimento con attrazioni locali e le prestazioni inerenti ad attività itineranti rese da ambulanti nelle fiere non sarebbero simili, dato il diverso contesto in cui le stesse vengono erogate. Non vi sarebbero dubbi che il contesto di una festa popolare o di una fiera, che sono di durata limitata, sarebbe diverso, segnatamente anche dal punto di vista del destinatario della prestazione, rispetto a un parco di divertimento con una sede fissa.
- 11 Al riguardo, il giudice del rinvio ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte (sentenza del 27 febbraio 2002, Commissione/Francia, C-302/00, EU:C:2002:123, punto 23), occorre dare un'interpretazione estensiva della nozione di similarità della prestazione.
- 12 In tal senso, la Corte (sentenza del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 50) ha deciso che, in taluni casi eccezionali a livello di contesto delle rispettive prestazioni da confrontare, alla luce delle peculiarità dei settori considerati, le differenze del contesto normativo e del regime giuridico regolante le cessioni di beni o le prestazioni di servizi interessate possono far sì che tale contesto crei, agli occhi del consumatore medio, una distinzione in termini di rispondenza alle proprie esigenze che risulta incompatibile con la similarità delle prestazioni (v. anche sentenze del 23 aprile 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, punti 38, 39 e 45, e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punti 52 e segg.).
- 13 Il giudice del rinvio non è certo che tale giurisprudenza sia applicabile alla presente fattispecie. Infatti, il contesto delle due attività non è contraddistinto, diversamente dai casi in cui la Corte si è pronunciata, da un quadro giuridico differenziato. Così, sotto il profilo normativo, non viene prescritto né a imprese

che gestiscono attrazioni locali quali quella della ricorrente, né agli espositori presso fiere, se far pagare diritti di ingresso per l'utilizzo di tutte le prestazioni o un biglietto singolo per ciascuna prestazione. Inoltre si applica la stessa norma di sicurezza alle attrazioni sia nei parchi di divertimento che nelle fiere. Si aggiunga che la legge non impone né alle imprese che gestiscono attrazioni localmente stabili né alle attività svolte con attrezzature ricreative mobili il periodo dell'anno in cui offrire le loro prestazioni.

Sul «punto di vista del consumatore medio» e sull'assunzione di prove in merito

- 14 Il BFH fa inoltre riferimento al fatto che le differenze che, a suo avviso, sussistono tra le prestazioni rese sotto forma di parco di divertimento con attrazioni localmente stabili e le prestazioni da parte di attività itineranti presso le fiere influenzerebbero in modo non irrilevante la decisione del consumatore medio di scegliere una prestazione di un tipo o dell'altro. Dalla relativa sentenza si potrebbe dedurre che la differenza sostanziale non deve risiedere solo nella natura localmente stabile delle prestazioni di svago, ma anche nel fatto che attività rese con attrezzature di svago locali e attive senza limiti di tempo non servono – come quelle itineranti di fiera in fiera – a un divertimento generale della popolazione alle feste popolari e di conseguenza non possono essere classificate come manifestazioni di carattere popolare.
- 15 Occorre tener presente che, anche agli occhi del BFH, il consumatore medio si avvale in entrambi i casi, ovvero nelle fiere e nei parchi di divertimento, di prestazioni rese con attrezzature di svago. Precisamente, nel caso del parco di divertimento, il consumatore medio si trova davanti a un unico gestore delle attività di svago, mentre a una fiera incontra molteplici attività itineranti, ovvero si osservano chiare differenze di accessibilità da un punto di vista spaziale e temporale e per quanto riguarda l'ambiente. Dalla giurisprudenza della Corte (sentenze del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 47, e del 17 febbraio 2005, *Linneweber e Akritidis*, C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, punti 29 e 30) si evince tuttavia che tali aspetti, che si devono distinguere dal contesto giuridico della prestazione, non dovrebbero essere importanti ai fini della comparabilità delle prestazioni.
- 16 Muovendo dalla premessa che il contesto delle prestazioni rese da attività itineranti presso fiere non si distingue da quello delle attrazioni localmente stabili come il parco di divertimento della ricorrente, secondo il parere del giudice del rinvio rileva quali esigenze vengano soddisfatte dal punto di vista dell'odierno consumatore medio in una fiera, da un lato, e quali in un parco di divertimento, dall'altro, ovvero quali esigenze siano soddisfatte in pari misura in una fiera e in un parco di divertimento.
- 17 Una volta chiarite dette esigenze, si dovrebbe accertare se per il consumatore medio le prestazioni di svago rese a fiere e in parchi di divertimento rispondano, in base a un criterio di similarità e comparabilità dell'uso, alle stesse esigenze e se le differenze eventualmente esistenti influiscano significativamente sulla

decisione del consumatore medio di optare per le prestazioni alla fiera piuttosto che per quelle del parco di divertimento (sentenze del 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 44; dell'11 settembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 25, e del 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punto 31).

- 18 Il giudice del rinvio ritiene di poter procedere a tale accertamento solo con l'ausilio di una perizia, visto che le sue competenze in materia non sono sufficienti per conoscere in dettaglio come richiesto le esigenze del visitatore medio di fiere e parchi di divertimenti.
- 19 Appare dubbio, tuttavia, se il giudice del rinvio sia autorizzato all'assunzione di prove in tal senso. Il BFH – diversamente dal Bundesverwaltungsgericht (Corte amministrativa federale, Germania), in linea con la Corte (sentenza del 16 luglio 1998, *Gut Springenheide e Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, punti 14, 15 e 35) – ha stabilito che non occorre un'assunzione di prove mediante indagini empiriche sul «punto di vista del consumatore medio» su due prestazioni in relazione al principio della neutralità fiscale, poiché a tale proposito si tratterebbe solo di una «prospettiva mentale».
- 20 La nozione di «prospettiva mentale» tuttavia non è comprensibile per il Collegio giudicante. Qualora si dovesse concludere che il «punto di vista del consumatore medio» è una nozione di consumatore oggettiva, da interpretarsi in maniera esclusivamente giuridica, non si spiegherebbe per quale motivo in definitiva il punto di vista dei giudici tributari, ovvero del BFH, sembri diventare il «punto di vista del consumatore medio» allorché occorre determinare detto punto di vista in sede di esame del principio di neutralità fiscale in una controversia (v. al riguardo sentenza del 19 dicembre 2019, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, punto 37).