

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

26 settembre 2013 (*)

«Inadempimento di uno Stato – Fiscalità – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli da 306 a 310 – Regime speciale delle agenzie di viaggio – Divergenze tra versioni linguistiche – Legislazione nazionale che prevede l'applicazione di tale regime speciale a persone diverse dai viaggiatori – Nozioni di “viaggiatore” e di “cliente” – Esclusione da detto regime speciale di talune vendite al pubblico – Esposizione nella fattura di un importo di IVA detraibile non collegato all'imposta dovuta o assolta a monte – Determinazione globale della base imponibile per un periodo determinato – Incompatibilità»

Nella causa C-189/11,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 20 aprile 2011,

Commissione europea, rappresentata da L. Lozano Palacios e C. Soulay, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato da S. Centeno Huerta, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

sostenuto da:

Repubblica ceca, rappresentata da M. Smolek, T. Müller e J. Ožková, in qualità di agenti;

Repubblica francese, rappresentata da G. de Bergues e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;

Repubblica di Polonia, rappresentata da A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar e B. Majczyna, in qualità di agenti;

Repubblica portoghese, rappresentata da L. Inez Fernandes e R. Laires, in qualità di agenti;

Repubblica di Finlandia, rappresentata da J. Heliskoski e M. Pere, in qualità di agenti,

intervenant,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, E. Jarašinas, A. Ó Caoimh, C. Toader e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 marzo 2013,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 giugno 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che:

- consentendo alle agenzie di viaggio di applicare il regime speciale delle agenzie di viaggio ai servizi di viaggio venduti a persone diverse dai viaggiatori,
- escludendo da tale regime speciale le vendite al pubblico, effettuate da agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio, di viaggi organizzati da tour operator,
- autorizzando le agenzie di viaggio, in determinate circostanze, ad esporre in fattura un importo globale d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») privo di qualsiasi rapporto con l'imposta effettivamente ripercossa sul cliente, e autorizzando quest'ultimo, quando sia soggetto passivo, a detrarre detto importo globale dall'IVA dovuta, nonché
- autorizzando le agenzie di viaggio, laddove soggette al regime speciale, a determinare la base imponibile dell'imposta in misura globale per ogni periodo d'imposta,

il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli articoli da 306 a 310, 226, 168, 169 e 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

Il regime speciale delle agenzie di viaggio

2 L'articolo 26 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nella sua versione in lingua spagnola (DO L 145, pag. 1; EE 09/01, pag. 54), così disponeva:

«1. Gli Stati membri applicano l'[IVA] alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore [“viajero”] o utilizzino per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Il presente articolo non è applicabile alle agenzie di viaggi che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali è applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c). Ai sensi del presente articolo sono considerati come agenzie di viaggi anche gli organizzatori di giri turistici.

2. Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore [“viajero”]. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede

della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore ["viajero"], al netto dell'[IVA], ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore ["viajero"] tragga direttamente vantaggio.

(...)

4. Gli importi dell'[IVA] imputati all'agenzia di viaggi da altri soggetti passivi per le operazioni di cui al paragrafo 2 e dalle quali il viaggiatore trae direttamente vantaggio, non sono né [detraibili], né rimborsabili in alcuno Stato membro».

3 Gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, nella sua versione in lingua spagnola, prevedono al capo 3 di tale direttiva, intitolato «Regime speciale delle agenzie di viaggio»:

Articolo 306

1. Gli Stati membri applicano un regime speciale dell'IVA alle operazioni delle agenzie di viaggio conformemente al presente capo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore ["viajero"] e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

Il presente regime speciale non è applicabile alle agenzie di viaggio che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali per il computo della base imponibile si applica l'articolo 79, primo comma, lettera c).

2. Ai fini del presente capo, anche gli organizzatori di giri turistici sono considerati come agenzie di viaggio.

Articolo 307

Le operazioni effettuate, alle condizioni di cui all'articolo 306, dall'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio al viaggiatore ["viajero"].

La prestazione unica è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi.

Articolo 308

Per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio è considerato come base imponibile e come prezzo al netto dell'IVA, ai sensi dell'articolo 226, punto 8), il margine dell'agenzia di viaggio, ossia la differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ["viajero"] ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore ["viajero"].

Articolo 309

Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggio ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi fuori della Comunità, la prestazione di servizi dell'agenzia è assimilata

ad un'attività di intermediario, esente in forza dell'articolo 153.

Se le operazioni di cui al primo comma sono effettuate all'interno e all'esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizi dell'agenzia di viaggio che concerne le operazioni effettuate fuori della Comunità.

Articolo 310

Gli importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'articolo 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore ["viajero"] non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro».

Le altre disposizioni della direttiva IVA

4 L'articolo 73 della direttiva IVA così dispone:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

5 Il successivo articolo 78 prevede quanto segue:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

(...)».

6 Gli articoli 168 e 169 di detta direttiva riguardano il diritto a detrazione. L'articolo 168 così recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

7 L'articolo 169 della direttiva IVA precisa che, oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati ai fini delle operazioni indicate nel medesimo articolo 169.

8 L'articolo 226 della direttiva IVA, relativo al contenuto delle fatture, così dispone:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

9) l'aliquota IVA applicata;

10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il

quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

9 Nel capo 4 del titolo XII di tale direttiva, intitolato «Regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato», l'articolo 318 di detta direttiva prevede quanto segue:

«1. Per semplificare la riscossione dell'imposta e previa consultazione del comitato IVA, gli Stati membri possono prevedere, per determinate operazioni o per determinate categorie di soggetti passivi-rivenditori, che la base imponibile delle cessioni di beni assoggettate al regime del margine sia determinata per ciascun periodo d'imposta a titolo del quale il soggetto passivo-rivenditore deve presentare la dichiarazione IVA di cui all'articolo 250.

(...)».

Il diritto spagnolo

10 L'articolo 141, paragrafi 1 e 2, della legge n. 37/1992, del 28 dicembre 1992, relativa all'imposta sul valore aggiunto (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247), così prevede:

«1. Il regime speciale per le agenzie di viaggio si applica:

1) alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio laddove tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti dei viaggiatori e utilizzino per l'esecuzione del viaggio beni o servizi forniti da altre imprese o da altri professionisti.

Ai fini di tale regime speciale, saranno considerati come viaggio i servizi di alloggio o di trasporto, forniti singolarmente o congiuntamente, insieme, se del caso, ad altri servizi supplementari o accessori;

2) alle operazioni effettuate da organizzatori di circuiti turistici nelle circostanze previste al comma precedente;

2. Il regime speciale per le agenzie di viaggio non si applica alle seguenti operazioni:

1) le vendite al pubblico, da parte di agenzie dettaglianti, di viaggi organizzati da tour operator».

11 L'articolo 142 della legge n. 37/1992 dispone quanto segue:

«Nelle operazioni soggette al presente regime speciale, i soggetti passivi non sono tenuti ad esporre separatamente sulle loro fatture gli importi ripercossi i quali, se del caso, sono considerati inclusi nel prezzo dell'operazione.

Nelle operazioni effettuate per altre imprese o professionisti, comprendenti solo forniture di beni o servizi interamente rientranti nell'ambito di applicazione territoriale dell'imposta, la fattura può esporre, su richiesta dell'interessato e con il titolo "importi IVA inclusi nel prezzo", una cifra ottenuta moltiplicando il prezzo totale dell'operazione per 6 e dividendo il risultato per 100. Detti importi saranno considerati direttamente ripercossi sull'impresa o sul professionista destinatario della fornitura».

12 L'articolo 146 della legge n. 37/1992 così recita:

«1. I soggetti passivi possono optare per la determinazione della base imponibile per ogni singola operazione ovvero in misura globale per ogni periodo d'imposta.

Tale opzione diverrà effettiva per tutte le operazioni soggette al regime speciale effettuate dal soggetto passivo per un periodo di almeno cinque anni e, in assenza di dichiarazione contraria, per gli anni successivi.

2. La determinazione in misura globale della base imponibile per ogni periodo d'imposta relativamente alle operazioni soggette al regime speciale si effettua come segue:

1) il costo complessivo effettivo, al lordo delle imposte, delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi effettuate da altre imprese o altri professionisti nei confronti dell'agenzia durante il periodo d'imposta di cui trattasi, utilizzate ai fini della fornitura del viaggio al viaggiatore, è detratto dal prezzo totale, comprensivo di IVA, addebitato ai clienti corrispondente alle operazioni per le quali il fatto generatore sia avvenuto nello stesso periodo;

2) la base imponibile complessiva è determinata moltiplicando il risultato per 100 e dividendo il prodotto per 100 più l'aliquota ordinaria dell'imposta, di cui all'articolo 90 della presente legge.

3. La base imponibile non può essere in alcun caso negativa.

Tuttavia, in caso di determinazione della base imponibile in misura globale, qualora l'importo detraibile ecceda l'importo da cui debba essere sottratto, la differenza può esser aggiunta agli importi detraibili nei periodi d'imposta immediatamente successivi».

Il procedimento precontenzioso e il procedimento dinanzi alla Corte

13 Il 23 marzo 2007 la Commissione inviava una lettera di diffida al Regno di Spagna, richiamando l'attenzione del medesimo sulla possibile incompatibilità della normativa spagnola relativa al regime speciale delle agenzie di viaggio con gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, derivante dall'applicazione di tale regime alle prestazioni fornite a persone diverse dai viaggiatori, alla quale tale Stato membro rispondeva con lettera del 29 maggio 2007.

14 Il 1° febbraio 2008 la Commissione inviava al Regno di Spagna una lettera di diffida complementare nella quale rimetteva in questione, in primo luogo, le disposizioni dell'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della legge n. 37/1992, che prevedono l'esclusione dal regime speciale delle vendite al pubblico, da parte di agenzie dettaglianti, di viaggi organizzati da tour operator, in secondo luogo, la regola specifica relativa alla fatturazione ed alla detrazione prevista all'articolo 142 di tale legge e, in terzo luogo, le disposizioni speciali, di cui all'articolo 146 di detta legge, relativo al calcolo globale della base imponibile per ciascun periodo d'imposta.

15 Il Regno di Spagna rispondeva a quest'ultima lettera di diffida con lettera del 19 maggio 2008.

16 Non soddisfatta delle risposte fornite dal Regno di Spagna alle sue lettere di diffida, la Commissione emanava un parere motivato il 9 ottobre 2009, al quale tale Stato membro non dava risposta.

17 Ciò premesso, la Commissione decideva di proporre il presente ricorso.

18 Con ordinanza del presidente della Corte del 14 settembre 2011, la Repubblica ceca, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia, la Repubblica portoghese e la Repubblica di Finlandia sono state ammesse ad intervenire a sostegno del Regno di Spagna.

Sul ricorso

Sul primo addebito

Argomenti delle parti

19 La Commissione ritiene che il regime speciale delle agenzie di viaggio, previsto agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, sia applicabile unicamente in caso di vendita di viaggi a viaggiatori (in prosieguo: il «modello basato sul viaggiatore»). Essa contesta al Regno di Spagna di aver autorizzato l'applicazione di tale regime in caso di vendita di viaggi a tutte le tipologie di clienti (in prosieguo: il «modello basato sul cliente»).

20 L'istituzione ricorda che le disposizioni di tali articoli da 306 a 310 riprendono, in sostanza, quelle dell'articolo 26, paragrafi da 1 a 4, della sesta direttiva.

21 Orbene, la Commissione sostiene che l'intenzione del legislatore dell'Unione in sede di adozione della sesta direttiva era volta a restringere il regime speciale delle agenzie di viaggio alle prestazioni fornite al viaggiatore, consumatore finale. A sostegno di tale affermazione essa deduce che cinque delle sei versioni linguistiche iniziali della direttiva de qua utilizzavano sistematicamente il termine «viaggiatore» all'articolo 26 di detta direttiva in modo perfettamente chiaro e coerente. Ne risulterebbe che tale termine non richiede alcuno sforzo interpretativo che vada oltre il suo significato letterale, sicché l'interpretazione di detto articolo 26 è univoca.

22 L'utilizzo del termine «cliente» («customer») nella versione in lingua inglese della sesta direttiva rappresenterebbe un errore, peraltro commesso una sola volta, all'articolo 26, paragrafo 1, della medesima. Poiché tale versione in lingua inglese è stata utilizzata quale base per le ulteriori traduzioni della sesta direttiva, questo termine sarebbe stato spesso ripreso in queste ultime, nonché in numerose versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

23 All'udienza dinanzi alla Corte, la Commissione ha precisato che la versione in lingua francese della sesta direttiva, che utilizzava soltanto il termine «viaggiatore», ha costituito il testo sul quale gli Stati membri interessati hanno lavorato e si sono accordati.

24 La Commissione sottolinea che le disposizioni relative al regime speciale delle agenzie di viaggio devono essere interpretate in modo uniforme. La coesistenza del modello basato sul viaggiatore con quello basato sul cliente comporterebbe doppie imposizioni e distorsioni della concorrenza.

25 La Commissione precisa, riferendosi all'articolo 26 della sesta direttiva, le ragioni per cui, anche se il termine «cliente» appare in talune versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, esso dev'essere comunque compreso nel senso di «viaggiatore».

26 Innanzitutto la Commissione ritiene che, se il modello basato sul cliente dovesse essere accolto, il requisito di cui all'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva, secondo il quale l'agenzia agisce «in nome proprio», sarebbe ridondante, poiché un operatore agisce sempre in nome proprio nei confronti del proprio cliente. Ne consegue, secondo la Commissione, che tali termini non devono essere interpretati letteralmente e che alla parola «cliente» dev'essere attribuito lo stesso senso di quello relativo alle altre cinque versioni linguistiche iniziali di tale direttiva, ossia nel senso di «viaggiatore». La Commissione sostiene, a tal proposito, che un'agenzia di viaggio può

operare nei confronti di un «viaggiatore» sia in nome proprio sia per conto di terzi.

27 Inoltre, se il legislatore dell'Unione avesse inteso conferire al termine «cliente» non già il senso di «viaggiatore», bensì quello di qualsiasi tipologia di «clienti», ne deriverebbero illogiche conseguenze, dal momento che il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicherebbe anche nel caso in cui un'agenzia operasse quale intermediaria, in particolare qualora ricercasse clienti per conto di un albergatore, conformemente ad un contratto di mediazione stipulato con il medesimo.

28 La Commissione ritiene che detta illogicità emerga in termini ancor più manifesti considerato che la parola «viaggiatore» è utilizzata nella versione in lingua inglese dell'articolo 26, paragrafo 2, prima frase, della sesta direttiva, secondo la quale «[l]e operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore [“traveller”]». Orbene, secondo la Commissione, tale frase sarebbe priva di senso se il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicasse senza tenere conto della qualità del destinatario dei servizi. Se così fosse, il legislatore avrebbe dovuto, secondo l'istituzione, utilizzare sistematicamente il termine «cliente».

29 La Commissione aggiunge che le sei versioni linguistiche iniziali dell'articolo 26, paragrafo 2, terza frase, della sesta direttiva utilizzano il termine «viaggiatore». Sarebbe, quindi, incoerente menzionare l'«importo totale a carico del viaggiatore» se il regime speciale delle agenzie di viaggio potesse applicarsi indipendentemente dallo status del cliente dell'agenzia di viaggio. Infatti, qualora detta agenzia effettuasse una vendita ad un'altra agenzia di viaggio, secondo la Commissione si dovrebbe calcolare il margine di cui a tale articolo 26, paragrafo 2, terza frase, tenendo conto della differenza tra l'importo a carico del viaggiatore ed il costo sostenuto dalla prima agenzia, il che sarebbe irrilevante in assenza di un legame tra quest'ultima ed il viaggiatore.

30 Infine, la Commissione deduce due ulteriori argomenti. In primo luogo, essa sottolinea che le disposizioni dell'articolo 26 della sesta direttiva sono rimaste in vigore per quasi 30 anni, fino all'abrogazione della medesima, e che le versioni linguistiche di tale articolo, successive alle sei versioni iniziali, adottano, in grande maggioranza, la formulazione delle cinque versioni iniziali identiche, utilizzando soltanto il termine «viaggiatore». Soltanto cinque ulteriori versioni linguistiche di tale articolo farebbero riferimento alla versione in lingua inglese. In secondo luogo, la Commissione ricorda che le deroghe al regime generale dell'IVA devono essere interpretate in modo restrittivo.

31 Ciò premesso, benché il modello basato sul cliente sia maggiormente atto a conseguire gli obiettivi relativi al regime speciale delle agenzie di viaggio, ciò non implicherebbe che tale modello sia corretto. La Commissione riconosce che tale regime speciale è perfezionabile, ma sottolinea che gli Stati membri non possono adottare, di propria iniziativa, tale modello, discostandosi dalle disposizioni che espressamente figurano nella sesta direttiva. A tal proposito, la Commissione si richiama, in particolare, al punto 28 della sentenza del 6 ottobre 2005, Commissione/Spagna (C-204/03, Racc. pag. I-8389). L'istituzione aggiunge che detto regime speciale è stato introdotto per far fronte alla situazione esistente nel 1977, in un'epoca in cui i viaggi erano principalmente venduti direttamente ai viaggiatori dalle agenzie di viaggio. Il settore di cui trattasi vanterebbe oggi un maggior numero di operatori, ma non competerebbe agli Stati membri, bensì al legislatore dell'Unione colmare le lacune dello stesso regime speciale.

32 Alla luce delle osservazioni degli Stati membri intervenienti, pur insistendo sul modello basato sul viaggiatore, la Commissione ha leggermente sfumato la propria posizione, facendo presente che il termine «viaggiatore» designa non soltanto la persona fisica, ma altresì la persona giuridica che acquisti un pacchetto turistico per proprie necessità e che sia, di conseguenza, il destinatario finale del servizio di viaggi. È quindi compresa in tale termine, secondo la

Commissione, la società che acquisti servizi di viaggio per i propri dipendenti. Al contrario, il termine «viaggiatori» non sarebbe applicabile alla persona fisica o alla persona giuridica che rivenda il servizio ad un'altra persona. L'istituzione sottolinea che il regime speciale delle agenzie di viaggio non è applicabile ad una fase anteriore alla vendita di un servizio siffatto al destinatario finale.

33 Il Regno di Spagna contesta l'interpretazione sostenuta dalla Commissione in ordine al regime speciale delle agenzie di viaggio di cui agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

34 Lo Stato membro medesimo deduce gli argomenti seguenti, svolti autonomamente ovvero dichiarando di condividere la posizione degli Stati membri intervenienti.

35 L'interpretazione letterale adottata dalla Commissione non potrebbe trovare accoglimento, poiché, oltre alla versione in lingua inglese dell'articolo 306 della direttiva IVA, numerose altre versioni di tale disposizione, ovvero quelle in lingua bulgara, polacca, portoghese, romena, slovacca, finlandese e svedese, utilizzerebbero non già il termine «viaggiatore», bensì il termine «cliente».

36 Nemmeno l'analisi dei termini utilizzati nelle disposizioni che circondano l'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva o detto articolo 306 potrebbe fungere da guida per determinare la portata esatta di queste due ultime disposizioni. Infatti, l'esame delle diverse versioni linguistiche delle medesime rivelerebbe che il termine «viaggiatore» non è utilizzato in modo sistematico né all'articolo 26, paragrafi da 1 a 4, della sesta direttiva, né agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA. Talune versioni linguistiche utilizzerebbero sistematicamente il termine «cliente», mentre altre utilizzerebbero sia il termine «viaggiatore» sia quello di «cliente». Tali divergenze sarebbero fonte di ambiguità come attesterebbe il fatto che, segnatamente, il Regno di Spagna, la Repubblica ceca, la Repubblica greca, la Repubblica francese e la Repubblica italiana attuano il modello basato sul cliente, ancorché le versioni linguistiche della direttiva IVA, quali pubblicate nelle loro lingue nazionali, utilizzano il termine «viaggiatore».

37 Il Regno di Spagna ne deduce che occorre ricorrere ad un'interpretazione teleologica delle disposizioni di cui trattasi, ricercando gli obiettivi perseguiti dal regime speciale delle agenzie di viaggio. Essi non sarebbero peraltro contestati dalla Commissione e comprenderebbero, da un lato, la semplificazione delle norme relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio e, dall'altro, la ripartizione del gettito dell'IVA tra gli Stati membri. Orbene, sarebbe del pari pacifico che il modello basato sul cliente è quello più atto a conseguire tali obiettivi. Di conseguenza, tale modello rappresenterebbe l'unica corretta interpretazione.

38 Il Regno di Spagna sottolinea che lo status di destinatario del servizio, che si tratti di viaggiatore, consumatore finale o agenzia intermediaria, è irrilevante. Lo Stato membro medesimo si richiama per analogia, in particolare, alla sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Racc. pag. I-6229), e sostiene che, in tale sentenza, nonostante il carattere derogatorio del regime speciale di cui trattasi, la Corte ha accolto un'interpretazione ampia dell'articolo 26 della sesta direttiva, facendo prevalere l'obiettivo perseguito da tale regime sulla formulazione letterale di tale articolo.

39 Il modello basato sul cliente, contrariamente a quello basato sul viaggiatore, consentirebbe di rispettare il principio di neutralità dell'IVA trattando allo stesso modo gli operatori che vendono direttamente pacchetti turistici ai viaggiatori e coloro che vendono simili pacchetti ad altri operatori.

40 Per quanto riguarda il rischio della doppia imposizione invocato dalla Commissione, il Regno di Spagna sostiene che esso è dovuto alla coesistenza dei due approcci di cui trattasi e verrebbe meno se fosse adottato un unico modello.

41 Quanto alle asserite incoerenze rilevate dalla Commissione, con riguardo, in primo luogo, ai termini «in nome proprio nei confronti del cliente», il Regno di Spagna contesta la loro esistenza. La Commissione confonderebbe l'espressione «nei confronti "del" cliente» utilizzata nella versione in lingua inglese dell'articolo 26 della sesta direttiva, e l'espressione «nei confronti del "suo" cliente». Soltanto questa seconda espressione potrebbe essere considerata ridondante.

42 Inoltre, la Commissione stessa avrebbe utilizzato l'espressione «che agisce in nome proprio nei confronti dei clienti» in svariate versioni linguistiche della sua proposta di direttiva del Consiglio dell'8 febbraio 2002, che modifica la direttiva 77/388/CEE relativamente al regime speciale delle agenzie di viaggio [COM(2002) 64 def.].

43 Il timore espresso dalla Commissione che detta espressione possa condurre all'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio agli intermediari non sarebbe giustificato, in considerazione della menzione espressa di cui all'articolo 306, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA che esclude tale possibilità.

44 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'espressione «a carico del viaggiatore», la Corte avrebbe già riconosciuto che essa non dev'essere interpretata letteralmente e che riguarda altresì il corrispettivo a carico di un terzo.

45 Il modello accolto dalla Commissione solleverebbe, inoltre, un problema pratico, nel senso che, se il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicasse soltanto alle vendite al viaggiatore, consumatore finale, potrebbe essere necessario verificare, caso per caso, se l'acquirente di un viaggio sia effettivamente la persona che beneficerà del medesimo e se non lo rivenderà ad un'altra persona.

46 Inoltre, il riferimento, da parte della Commissione, alla citata sentenza Commissione/Spagna non sarebbe pertinente, dal momento che le disposizioni di cui trattasi nella causa sfociata in tale sentenza, contrariamente a quelle in esame nel presente ricorso, erano univoche.

Giudizio della Corte

47 Per poter valutare questo primo addebito, occorre determinare se, autorizzando le agenzie di viaggio ad applicare il regime speciale di cui trattasi alle operazioni che esse effettuano non solo con i «viaggiatori», ma anche con qualunque tipologia di «clienti», il Regno di Spagna abbia trasposto correttamente gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

48 Le versioni in lingua spagnola di detti articoli da 306 a 310, da un lato, e dell'articolo 26, paragrafi da 1 a 4, della sesta direttiva, dall'altro, utilizzano sistematicamente il termine «viaggiatore». Al contrario, le altre versioni linguistiche di ognuna di queste due direttive utilizzano i termini «viaggiatore» e/o «cliente», talvolta variando l'utilizzo dei medesimi da una disposizione all'altra.

49 Nonostante tali divergenze particolarmente significative, la Commissione sostiene che un'interpretazione letterale, fondata su cinque delle sei versioni linguistiche iniziali della sesta direttiva che utilizzano sistematicamente il termine «viaggiatore», è possibile, in quanto il ricorso al termine «cliente» della versione in lingua inglese di tale direttiva costituirebbe un errore.

50 La circostanza per cui soltanto tale versione in lingua inglese utilizzava il termine «cliente», a fortiori in un'unica occorrenza, potrebbe lasciar presumere si trattasse di un errore. Le spiegazioni fornite dalla Commissione all'udienza, secondo le quali il documento di lavoro all'origine della sesta direttiva era stato redatto in lingua francese, potrebbero del pari avvalorare l'idea secondo la quale è stato commesso un errore in sede di traduzione di tale direttiva in lingua inglese.

51 Tuttavia, diverse considerazioni portano a rimettere in discussione la tesi della Commissione.

52 Anzitutto, si deve necessariamente rilevare che, se si fosse trattato di un errore, esso non è stato corretto nella versione in lingua inglese della sesta direttiva.

53 Successivamente, lungi dall'apparire una sola volta e limitatamente ad una versione linguistica in particolare, il termine «cliente» è stato utilizzato in diverse altre versioni linguistiche della sesta direttiva e non soltanto all'articolo 26, paragrafo 1, della medesima.

54 Inoltre, mentre tale preteso errore avrebbe potuto essere corretto almeno in sede di adozione della direttiva IVA, ciò non è accaduto, poiché il termine «cliente» figura altresì in diverse altre versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 di tale direttiva e, talvolta, in modo non sistematico.

55 Infine, la proposta di direttiva richiamata supra al punto 42, diretta a sostituire la legislazione esistente con un testo che adotti, in sostanza, il modello basato sul cliente, utilizza il termine «viaggiatore» nella versione in lingua francese dell'articolo 26, paragrafo 1, di tale direttiva, mentre utilizza il termine «cliente» nella versione in lingua inglese della medesima disposizione.

56 Ne consegue che, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, un'interpretazione esclusivamente letterale del regime speciale delle agenzie di viaggio fondata sul testo di una o diverse versioni linguistiche, ad esclusione delle altre, non può trovare accoglimento. Occorre ricordare che, per costante giurisprudenza, le disposizioni del diritto dell'Unione devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue dell'Unione. In caso di disparità tra le diverse versioni linguistiche di un testo dell'Unione, la disposizione di cui è causa deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte (sentenza dell'8 dicembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Racc. pag. I-10683, punto 31).

57 Nel caso di specie, le altre disposizioni che circondano quelle che utilizzano il termine «cliente», come utilizzato nella versione in lingua inglese della sesta direttiva, variano a seconda delle versioni linguistiche delle due direttive all'esame, cosicché nessuna conclusione quanto all'interpretazione del regime speciale delle agenzie di viaggio può essere tratta dal sistema di tali disposizioni.

58 Quanto alla finalità di tale regime speciale, la Corte ha già avuto più volte modo di ricordare che i servizi forniti dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici sono caratterizzati dal fatto di essere il più delle volte composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile. All'applicazione delle norme di diritto

comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte si frapporterebbero, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività. Al fine di adeguare le norme in materia alla specificità di tale attività, il legislatore dell'Unione ha istituito, ai paragrafi da 2 a 4 dell'articolo 26 della sesta direttiva, un regime IVA particolare (v. sentenze del 12 novembre 1992, Van Ginkel, C?163/91, Racc. pag. I?5723, punti da 13 a 15; Madgett e Baldwin, cit., punto 18; del 19 giugno 2003, First Choice Holidays, C?149/01, Racc. pag. I?6289, punti da 23 a 25; del 13 ottobre 2005, ISt, C?200/04, Racc. pag. I?8691, punto 21, nonché del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen, C?31/10, Racc. pag. I?12889, punti 17 e 18).

59 Detto regime speciale persegue, di conseguenza, un obiettivo di semplificazione delle norme relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio. Esso mira, del pari, a ripartire il gettito derivante dalla percezione di tale imposta in modo equilibrato tra gli Stati membri, assicurando, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'IVA relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui ha luogo la consumazione finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione di quello afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita.

60 Orbene, si deve sottolineare, circostanza peraltro non contestata, che il modello basato sul cliente è quello più atto a conseguire questi due obiettivi, consentendo alle agenzie di viaggio di beneficiare di regole semplificate, a prescindere dalla tipologia di clienti al quale forniscano le loro prestazioni e favorendo, in tal modo, una ripartizione equilibrata del gettito tra gli Stati membri.

61 La circostanza che, in sede di adozione, nel 1977, del regime speciale delle agenzie di viaggio, la maggior parte di queste ultime vendesse i propri servizi direttamente al consumatore finale non implica che il legislatore abbia inteso limitare tale regime speciale a detta tipologia di vendite ed escludere da quest'ultimo le vendite ad altri operatori.

62 Infatti, allorché un operatore organizza un pacchetto turistico e vende quest'ultimo ad un'agenzia di viaggio che lo rivende poi ad un consumatore finale, è il primo operatore ad assumere il compito di combinare prestazioni plurime acquistate presso diversi terzi assoggettati all'IVA. Rispetto alla finalità del regime speciale delle agenzie di viaggio, occorre che tale operatore possa beneficiare di regole semplificate in materia di IVA e che esse non siano riservate all'agenzia di viaggio, che si limita, in un caso siffatto, a rivendere al consumatore finale il pacchetto turistico che ha acquistato presso detto operatore.

63 Inoltre, si deve ricordare che la Corte ha già avuto occasione di interpretare il termine «viaggiatore» conferendogli un senso più ampio di quello di consumatore finale. In tal modo, al punto 28 della citata sentenza First Choice Holidays, la Corte ha dichiarato che i termini «a carico del viaggiatore», utilizzati all'articolo 26, paragrafo 2, della sesta direttiva, non potrebbero essere interpretati letteralmente nel senso che essi escluderebbero dalla base imponibile IVA un elemento del «corrispettivo» ottenuto da parte di un terzo ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva.

64 Le altre obiezioni mosse dalla Commissione per escludere il modello basato sul cliente non possono rimettere in discussione tale analisi.

65 Il fatto che il regime speciale delle agenzie di viaggio costituisca un'eccezione alle regole di diritto comune, sicché, in quanto tale, tale eccezione dev'essere applicata unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento dei suoi obiettivi (v. sentenza First Choice Holidays, cit., punto 22), non implica, tuttavia, che occorra adottare il modello basato sul viaggiatore qualora esso pregiudichi l'effetto utile di tale regime speciale.

66 Pur riconoscendo che il regime speciale delle agenzie di viaggio è perfezionabile, la Commissione sottolinea, richiamandosi al punto 28 della citata sentenza Commissione/Spagna, che gli Stati membri non possono adottare di propria iniziativa un modello che, secondo tali Stati, migliore detto regime, poiché, in tal modo, si sostituirebbero al legislatore dell'Unione. Tuttavia, tale sentenza non può essere invocata utilmente nella specie, poiché, contrariamente al regime speciale delle agenzie di viaggio, la legislazione di cui trattasi in tale sentenza era univoca.

67 L'argomento tratto dalle asserite incoerenze che risulterebbero da una lettura del termine «cliente» nel senso non di «viaggiatore», bensì di qualunque tipologia di «cliente» vale soltanto rispetto alla versione iniziale in lingua inglese della sesta direttiva e delle versioni linguistiche successive, ricalcate su quest'ultima, che utilizzano tale termine in un'unica occorrenza. Per quanto riguarda le versioni linguistiche della direttiva IVA che utilizzano sistematicamente tale termine agli articoli da 306 a 310 di quest'ultima, tale argomento è inoperante.

68 Quanto all'esistenza del rischio di assistere all'applicazione da parte delle agenzie di viaggio di detto regime speciale anche qualora agiscano come intermediarie, è sufficiente rilevare che, tenuto conto dei termini espliciti dell'articolo 306, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, che escludono, in ogni caso, una siffatta possibilità, tale rischio è infondato.

69 Alla luce delle suesposte considerazioni, le disposizioni degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA devono essere interpretate accogliendo il modello basato sul cliente.

70 Occorre, pertanto, respingere il primo addebito invocato dalla Commissione in quanto infondato.

Sul secondo addebito

Argomenti delle parti

71 La Commissione sostiene che, escludendo dal regime speciale delle agenzie di viaggio le vendite, effettuate dalle agenzie dettaglianti, di viaggi organizzati da tour operator, l'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della legge n. 37/1992 è contrario all'articolo 306 della direttiva IVA.

72 La Commissione nutre dubbi quanto alla fondatezza delle spiegazioni addotte dal Regno di Spagna, secondo le quali tale esclusione si applicherebbe soltanto qualora l'agenzia dettagliante agisse in nome di terzi, ovvero, generalmente, in nome di un tour operator.

73 Secondo la Commissione, non solo tale interpretazione svuoterebbe l'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della sua sostanza, ma sarebbe in gran parte *contra legem* e differirebbe dall'interpretazione ufficiale fornita dalle autorità spagnole stesse nonché dalla dottrina. Inoltre, se detta esclusione si applicasse soltanto nel caso in cui l'agenzia agisse in nome di terzi, sarebbe difficilmente ipotizzabile che essa sia limitata ai casi in cui il viaggio è organizzato da un tour operator.

74 La Commissione sostiene che, in ogni caso, i termini di detto articolo 141, paragrafo 2, punto 1, non costituiscono una trasposizione corretta dell'articolo 306 della direttiva IVA e sono fonte di ambiguità.

75 Il Regno di Spagna deduce che l'asserita interpretazione ufficiale menzionata dalla Commissione rappresenta soltanto un parere privo di forza vincolante. A suo avviso, l'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della legge n. 37/1992 si limita a precisare che le agenzie di viaggio dettaglianti che agiscono in nome e per conto di tour operator non possono applicare il regime speciale delle agenzie di viaggio alle vendite che effettuano. Tale precisazione sarebbe

perfettamente conforme alla direttiva IVA e la disposizione di cui trattasi sarebbe priva di ambiguità.

76 Nella controreplica, il Regno di Spagna sottolinea di non essere tenuto ad apportare elementi di prova, avendo la Commissione fondato l'addebito qui in esame soltanto su pubblicazioni prive della natura di norme o disposizioni vincolanti nell'ordinamento giuridico spagnolo.

Giudizio della Corte

77 Risulta dalla stessa formulazione letterale dell'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della legge n. 37/1992 che le agenzie di viaggio dettaglianti che vendono al pubblico viaggi organizzati da tour operator non possono applicare il regime speciale delle agenzie di viaggio.

78 Si deve rilevare che un'esclusione siffatta dall'ambito di applicazione di tale regime speciale non è affatto prevista dall'articolo 306 della direttiva IVA.

79 Il Regno di Spagna non contesta che tale esclusione sia contraria all'articolo 306, ma afferma che l'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, non deve essere inteso in senso letterale e che l'esclusione ivi prevista si applica soltanto qualora l'agenzia di viaggio dettagliante agisca come intermediaria per un tour operator.

80 Tale argomento non può, tuttavia, essere condiviso, alla luce dei termini del resto espliciti della disposizione di cui trattasi, dei pareri emessi dall'amministrazione e delle interpretazioni che la dottrina ne ha dato.

81 Se spetta alla Commissione, in forza dell'articolo 258 TFUE, dimostrare l'esistenza dell'asserito inadempimento, gli Stati membri sono tuttavia tenuti, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, TFUE, a facilitare alla Commissione l'adempimento del suo compito, che consiste nel vigilare sull'applicazione dei Trattati e del diritto derivato. Ne discende che, quando la Commissione ha fornito elementi sufficienti a dimostrare che determinati fatti si sono verificati nel territorio dello Stato membro convenuto, spetta a quest'ultimo contestare in modo sostanziale e dettagliato i dati così presentati (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 1999, Commissione/Italia, detta «San Rocco», C?365/97, Racc. pag. I?7773, punti da 84 a 86).

82 Orbene, nel caso di specie il Regno di Spagna non ha presentato alcuna decisione recente della propria amministrazione né alcuna giurisprudenza che dimostrino che l'articolo 141, paragrafo 2, punto 1, della legge n. 37/1992 sia stato applicato diversamente dal suo senso letterale.

83 Occorre pertanto dichiarare che detto articolo 141, paragrafo 2, punto 1, è contrario all'articolo 306 della direttiva IVA.

84 Ne consegue che il secondo addebito formulato dalla Commissione è fondato.

Sul terzo addebito

Argomenti delle parti

85 La Commissione sostiene che dall'articolo 142, secondo comma, della legge n. 37/1992 emerge che, nel caso di una prestazione di viaggio fornita ad un altro soggetto passivo che comprenda soltanto cessioni realizzate nel territorio spagnolo, l'agenzia di viaggio può, previa consultazione con il cliente, indicare sulla fattura, alla voce «importi IVA inclusi nel prezzo», una percentuale definita del prezzo IVA inclusa, che è considerata a carico del cliente e che

quest'ultimo può detrarre. L'amministrazione finanziaria spagnola avrebbe chiaramente ammesso, in risposta a diversi quesiti, che tale importo è detraibile se il cliente è un soggetto passivo che beneficia del diritto a detrazione.

86 La Commissione ritiene che tale disposizione violi l'articolo 226 della direttiva IVA, relativo alle indicazioni da riportare in fattura, nonché gli articoli 168 e 169 di tale direttiva, autorizzando la detrazione di un importo privo di qualsiasi rapporto con l'IVA sopportata dal destinatario delle prestazioni di servizi fornite dall'agenzia di viaggi. Inoltre, detta disposizione sarebbe discriminatoria, dal momento che si applicherebbe soltanto ai viaggi che comportino esclusivamente servizi forniti nel territorio spagnolo.

87 Il Regno di Spagna sostiene che la disposizione controversa riguarda unicamente l'ipotesi in cui un'impresa acquisti un pacchetto turistico presso un'agenzia di viaggi a favore dei propri dipendenti. Tale disposizione sarebbe necessaria, in quanto la Commissione avrebbe omesso di apportare una soluzione al problema posto da un'ipotesi di tal genere. Lo Stato membro medesimo sottolinea che nessuna detrazione è possibile qualora un viaggiatore, inteso nel senso di «persona fisica», acquisti un viaggio o qualora agenzie di viaggio si forniscano reciprocamente talune prestazioni di servizi.

88 Il Regno di Spagna contesta la pretesa natura discriminatoria della disposizione di cui trattasi, sostenendo che essa è conforme all'articolo 309 della direttiva IVA, il quale prevede l'esonero dal servizio unico fornito dall'agenzia di viaggi per la parte corrispondente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi realizzate al di fuori del territorio dell'Unione europea. Detta disposizione impedirebbe, in tal modo, la detraibilità dell'imposta per i viaggi acquistati che beneficiano di tale esonero.

Giudizio della Corte

89 Si deve rilevare che l'articolo 142 della legge n. 37/1992 consente ad un soggetto passivo, in presenza di talune condizioni, di detrarre un importo di IVA fissato al 6% del prezzo totale, IVA inclusa, che gli sia stato fatturato.

90 In primo luogo, si deve rilevare che tale detrazione non è affatto prevista dal regime speciale delle agenzie di viaggio.

91 In secondo luogo, occorre ricordare che l'articolo 168 della direttiva IVA stabilisce il principio del diritto a detrazione dell'IVA. Quest'ultimo si riferisce all'imposta che ha gravato a monte sui beni o servizi impiegati dal soggetto passivo per le necessità delle sue operazioni soggette ad imposta (v. sentenza Commissione/Spagna, cit., punto 21). Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 26 delle sue conclusioni, per garantire la neutralità dell'IVA, l'importo dell'imposta detratta deve corrispondere esattamente all'importo dell'imposta dovuta o assolta a monte.

92 Orbene, l'articolo 142 della legge n. 37/1992 riguarda non già l'importo esatto dell'IVA che ha gravato i servizi ottenuti dal soggetto passivo, bensì un importo stimato sulla base dell'importo globale da esso pagato. Tale calcolo non corrisponde affatto al calcolo dell'IVA previsto dal sistema comune dell'IVA, il quale, conformemente all'articolo 78, lettera a), della direttiva IVA, dispone, in particolare, che la base imponibile esclude l'IVA stessa.

93 Ne consegue che tale disposizione non è compatibile con il metodo di calcolo dell'IVA né con le norme relative al diritto a detrazione previste dalla direttiva IVA.

94 Ne risulta altresì che l'esposizione, in fattura, di un importo corrispondente al 6% del prezzo totale fatturato non corrisponde alle norme relative al contenuto delle fatture di cui all'articolo 226

della direttiva IVA.

95 Peraltro la Commissione ha correttamente rilevato che, permettendo l'eventuale detrazione di cui trattasi soltanto nel caso in cui i servizi siano forniti in Spagna, l'articolo 142 della legge n. 37/1992 comporta una discriminazione in base alla cittadinanza, a sua volta incompatibile con il sistema comune dell'IVA. Le disposizioni dell'articolo 309 della direttiva IVA, richiamate dal Regno di Spagna, non possono in alcun caso fungere da fondamento per tale articolo 142, dal momento che non stabiliscono alcuna distinzione tra Stati membri, ma prevedono un esonero delle operazioni effettuate al di fuori dell'Unione.

96 Occorre pertanto accogliere il terzo addebito dedotto dalla Commissione.

Sul quarto addebito

Argomenti delle parti

97 La Commissione sostiene che l'articolo 146 della legge n. 37/1992, il quale consente alle agenzie di viaggio di determinare globalmente la base imponibile per un dato periodo d'imposta e, in tal modo, di calcolare per tale periodo un unico margine di utile per l'insieme delle prestazioni di servizi di viaggio rientranti nel regime speciale delle agenzie di viaggio, non trova fondamento giuridico nella direttiva IVA.

98 Né l'articolo 73 della direttiva IVA né l'articolo 318 della medesima potrebbero legittimare un calcolo siffatto. Il modo in cui le autorità spagnole applicano il regime speciale delle agenzie di viaggio può, secondo la Commissione, comportare una riduzione delle risorse proprie dell'Unione e quest'ultima sarebbe legittimata a recuperare l'importo corrispondente, oltre i relativi interessi.

99 Il Regno di Spagna ritiene che l'articolo 308 della direttiva IVA abbia una portata sufficientemente ampia per consentire la predisposizione di un sistema di determinazione globale della base imponibile dell'imposta per ciascun periodo d'imposta, quale previsto dalla legislazione spagnola.

100 Lo Stato membro medesimo sostiene che l'articolo 146 della legge n. 37/1992 mira a semplificare l'assolvimento degli obblighi tributari ai quali sono assoggettati gli operatori e non impone alcun obbligo. Il metodo di calcolo previsto rispetterebbe il principio di neutralità e non comporterebbe, di conseguenza, alcuna diminuzione delle risorse proprie dell'Unione.

Giudizio della Corte

101 Si deve rilevare che il regime speciale delle agenzie di viaggio e, in particolare, l'articolo 308 della direttiva IVA, citato dal Regno di Spagna, non prevedono alcuna possibilità di determinare in modo globale la base imponibile del margine di utile delle agenzie di viaggio.

102 L'articolo 319 della direttiva IVA consente, nell'ambito di regimi speciali espressamente elencati al capo 4 del titolo XII di tale direttiva, ovvero quelli applicabili nel settore dei beni d'occasione o degli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, di determinare in misura globale la base imponibile, ma, precisamente, tale disposizione riguarda solo taluni settori, tra cui non rientra quello delle agenzie di viaggio.

103 Di conseguenza, in quest'ultimo settore, la base imponibile dev'essere determinata ai sensi dell'articolo 308 della direttiva IVA, riferendosi a ciascuna prestazione di servizi unica fornita dall'agenzia di viaggi e non in modo globale.

104 Ne discende che l'articolo 146 della legge n. 37/1992 non è compatibile con il regime

speciale dell'IVA previsto agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

105 Il quarto addebito formulato dalla Commissione dev'essere pertanto accolto.

106 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre dichiarare che il Regno di Spagna:

- escludendo dal regime speciale delle agenzie di viaggio le vendite al pubblico, effettuate da agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio, di viaggi organizzati da tour operator;
- autorizzando le agenzie di viaggio, in determinate circostanze, a esporre in fattura un importo globale d'IVA privo di qualsiasi rapporto con l'imposta effettivamente ripercossa sul cliente, e autorizzando quest'ultimo, quando sia soggetto passivo, a detrarre detto importo globale dall'IVA dovuta, e
- autorizzando le agenzie di viaggio, laddove siano soggette al regime speciale, a determinare la base imponibile dell'imposta in misura globale per ogni periodo d'imposta,

è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli articoli 168, 226 e da 306 a 310 della direttiva IVA.

Sulle spese

107 A norma dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura della Corte, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, le spese sono compensate. Tuttavia, qualora ciò appaia giustificato alla luce delle circostanze del caso di specie, la Corte può decidere che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte. Essendo rimasta soccombente in uno dei suoi quattro motivi, la Commissione dev'essere condannata a sopportare un quarto delle proprie spese e il Regno di Spagna dev'essere condannato a sopportare, oltre alle proprie spese, i tre quarti di quelle della Commissione.

108 In forza dell'articolo 140 del regolamento di procedura, la Repubblica ceca, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia, la Repubblica portoghese e la Repubblica di Finlandia supporteranno le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara e statuisce:

1) Il Regno di Spagna:

- **escludendo dal regime speciale delle agenzie di viaggio le vendite al pubblico, effettuate da agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio, di viaggi organizzati da tour operator;**
- **autorizzando le agenzie di viaggio, in determinate circostanze, ad esporre in fattura un importo globale d'imposta sul valore aggiunto privo di qualsiasi rapporto con l'imposta effettivamente ripercossa sul cliente, e autorizzando quest'ultimo, quando sia soggetto passivo, a detrarre detto importo globale dall'imposta sul valore aggiunto dovuta, e**
- **autorizzando le agenzie di viaggio, laddove siano soggette al regime speciale, a determinare la base imponibile dell'imposta in misura globale per ogni periodo d'imposta,**

è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli articoli 168, 226 e da 306 a 310 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

- 2) **Il ricorso è respinto quanto al resto.**
- 3) **La Commissione europea sopporta un quarto delle proprie spese.**
- 4) **Il Regno di Spagna sopporta le proprie spese nonché tre quarti delle spese della Commissione europea.**
- 5) **La Repubblica ceca, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia, la Repubblica portoghese e la Repubblica di Finlandia sopportano le proprie spese.**

Firme

* Lingua processuale: lo spagnolo.