

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

26 ottobre 2012 (*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 306-310 – Regime speciale delle agenzie di viaggio – Prestazione di trasporto effettuata da un'agenzia di viaggio in nome proprio – Nozione di prestazione unica – Articolo 98 – Aliquota ridotta dell'IVA»

Nella causa C-557/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 31 agosto 2011, pervenuta in cancelleria il 4 novembre 2011, nel procedimento

Maria Kozak

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, dai sigg. U. Lõhmus e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la sig.ra Kozak, da A. Bartosiewicz e R. Kamiński, doradcy podatkowi;
- per il governo polacco, da M. Szpunar e B. Majczyna, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e K. Herrmann, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 98 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»), in combinato disposto con l'allegato III della medesima, nonché degli articoli 306-310 della suddetta direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Kozak ed il

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direttore dell'amministrazione tributaria di Lublino) riguardo ad una decisione vertente sul calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») applicabile alla sua attività quale agenzia di viaggio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Nel titolo VIII della direttiva IVA, alla sezione 2 del capo 2, intitolata «Aliquote ridotte», l'articolo 98 di tale direttiva enuncia quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

4 L'allegato III della direttiva IVA, intitolato «Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98», prevede quanto segue:

«(...)

5) trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito;

(...)».

5 Nel capitolo 3 del titolo XII della direttiva IVA, intitolato «Regime speciale delle agenzie di viaggio», gli articoli 306-310 della stessa direttiva dispongono quanto segue:

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 e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

(...)

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.

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 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.

Articolo 309

(...)

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 non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro».

Il diritto polacco

6 L'articolo 119, paragrafi 1, 5 e 6, della legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U n. 54, posizione 535), nella sua versione applicabile ai fatti nel procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), dispone quanto segue:

«1. La base imponibile, in occasione della fornitura di una prestazione di servizio turistico, è costituita dall'importo del margine, diminuito dell'importo dell'imposta dovuta, fatto salvo il paragrafo 5.

(...)

5. Quando, nell'ambito della prestazione di servizio turistico, oltre alle prestazioni acquistate presso altri soggetti passivi di imposta e direttamente a vantaggio del viaggiatore, il soggetto passivo fornisce esso stesso una parte delle prestazioni, denominate in prosieguo le “prestazioni proprie”, la base imponibile è stabilita diversamente a seconda che si tratti di prestazioni proprie ovvero delle prestazioni acquistate presso altri soggetti passivi e direttamente a vantaggio del viaggiatore. La base imponibile delle prestazioni proprie è determinata procedendo all'applicazione mutatis mutandis del disposto dell'articolo 29.

6. Nei casi di cui al paragrafo 5, il soggetto passivo dell'imposta è tenuto ad indicare sul suo registro quale sia la quota, sulla somma assoluta in contropartita del servizio, rientrante nelle prestazioni acquistate presso altri soggetti passivi e direttamente a vantaggio del viaggiatore, e quale sia quella rientrante nelle prestazioni proprie.

(...)».

7 Conformemente all'articolo 41, paragrafo 2, della legge sull'IVA ed al punto 144 dell'allegato 3 di quest'ultima, le prestazioni di servizi di trasporto via terra di passeggeri beneficiano dell'aliquota ridotta dell'IVA, cioè il 7%, mentre l'aliquota normale dell'IVA è del 22%.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 La sig.ra Kozak gestisce un'agenzia di viaggi, stabilita in Polonia. Nel corso dell'anno 2007, essa ha venduto direttamente ai viaggiatori soggiorni turistici tutto compreso, inclusi l'alloggio e la

ristorazione per i quali ha fatto ricorso ai servizi di altri prestatori, ed il trasporto, che ha fornito utilizzando la propria flotta di torpedoni.

9 In occasione del calcolo dell'IVA, per quanto riguarda le prestazioni acquistate presso terzi, la sig.ra Kozak ha applicato il regime speciale previsto per le operazioni delle agenzie di viaggio utilizzando come base, conformemente all'articolo 308 della direttiva IVA, il margine dell'agenzia di viaggio ed assoggettandolo all'aliquota normale dell'IVA del 22%. Quanto alle prestazioni di trasporto fornite in proprio, essa ha applicato il regime di diritto comune dell'IVA, segnatamente riguardo alla base imponibile, e le ha assoggettate all'aliquota ridotta del 7% prevista per le prestazioni di trasporto di persone.

10 L'amministrazione tributaria ha ritenuto che le prestazioni di trasporto fossero indispensabili alla prestazione del servizio turistico nel suo complesso offerta dall'agenzia di viaggio e che dovessero considerarsi come inscindibili da quest'ultima. Di conseguenza, ed in conformità della legge sull'IVA, la sig.ra Kozak non avrebbe dovuto, secondo la stessa amministrazione, applicare l'aliquota ridotta dell'IVA alle sue prestazioni di trasporto trattandole come un servizio autonomo, ma avrebbe dovuto assoggettarle alla medesima aliquota degli altri servizi, cioè all'aliquota normale del 22%. È stata quindi adottata una decisione di constatazione dell'irregolarità del calcolo dell'IVA effettuato dalla sig.ra Kozak per i mesi da maggio a giugno e da ottobre a dicembre del 2007.

11 La sig.ra Kozak ha contestato siffatta interpretazione della legge sull'IVA ed ha proposto un ricorso avverso la decisione in parola dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. Quest'ultimo ha tuttavia confermato l'approccio dell'amministrazione tributaria. La sig.ra Kozak ha allora interposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa).

12 Tale giudice nutre dubbi sulla risposta fornita dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie secondo cui l'aliquota dell'IVA del 22% deve essere applicata alle prestazioni di servizi di trasporto fornite in proprio come alle prestazioni acquistate presso terzi, anche se la rispettiva base imponibile è diversa. Essa solleva in particolare la questione se sia pertinente utilizzare la nozione di «prestazione unica» di cui al punto 45 della sentenza del 15 maggio 2011, Primback (C-34/99, Racc. pag. I-3833), ove la Corte ha dichiarato che vi è prestazione unica, in particolare, nel caso in cui un elemento deve essere considerato come la prestazione principale, mentre un altro elemento deve essere considerato come una prestazione accessoria cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

13 Nutrendo dubbi sull'interpretazione degli articoli 306-310 della direttiva IVA nonché sull'interpretazione dell'articolo 98 della medesima, letto in combinato disposto col punto 5 del suo allegato III, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, qualora, nell'ambito di un servizio turistico reso ad un viaggiatore dietro pagamento di un prezzo forfettario tassato conformemente agli articoli 306-310 della [direttiva IVA] sul regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio, un'agenzia di viaggio fornisca allo stesso viaggiatore una prestazione propria di trasporto costituente un elemento necessario per la realizzazione del suddetto servizio, siffatta prestazione sia assoggettata all'aliquota normale applicabile ai servizi turistici o all'aliquota ridotta applicabile ai servizi di trasporto di persone a norma dell'articolo 98, letto in combinato disposto col [punto 5] dell'allegato III della stessa direttiva».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

14 La sig.ra Kozak e la Commissione fanno valere che la nozione di prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio copre solo i servizi ottenuti presso terzi a norma dell'articolo 306 della direttiva IVA. Essa non comprende le prestazioni di servizi fornite in proprio dall'operatore. Ne consegue che il regime comune dell'IVA, ivi compresa l'aliquota di imposizione, è applicabile alla prestazione di trasporto fornita in proprio e che, in un caso come quello del procedimento principale, la prestazione di trasporto deve essere assoggettata all'aliquota ridotta dell'IVA prevista dalla normativa nazionale, conformemente all'articolo 98 della direttiva IVA, letto in combinato disposto col punto 5 dell'allegato III di tale direttiva.

15 Il governo polacco sostiene, dal canto suo, che la prestazione di trasporto fornita in proprio, quando è indispensabile alla prestazione di servizi turistici, deve considerarsi come un elemento accessorio di quest'ultima, la quale costituisce una prestazione unica e principale assoggettata al regime speciale dell'IVA di cui agli articoli 306-310 della direttiva IVA. A questo titolo, la prestazione di trasporto deve condividere la sorte della prestazione principale ed essere assoggettata al regime speciale dell'IVA di cui ai suddetti articoli, quanto al luogo ed all'aliquota di imposizione, pur essendo soggetta al regime comune dell'IVA per quanto riguarda la base imponibile ed il diritto a detrazione, poiché l'articolo 308 della stessa direttiva non si applica alle prestazioni fornite in proprio.

Risposta della Corte

16 Si deve ricordare che il regime dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio, disciplinato agli articoli 306-310 della direttiva IVA, riprende in sostanza il disposto dell'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). Tale regime è un regime speciale contenente regole specifiche per l'attività delle agenzie di viaggio che derogano al regime comune dell'IVA.

17 A norma dell'articolo 306 della direttiva IVA, gli Stati membri applicano il suddetto regime alle operazioni delle agenzie di viaggio conformemente al presente capo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

18 Dal tenore stesso della disposizione in parola risulta che le prestazioni di servizi interessate sono quelle acquistate presso soggetti passivi terzi.

19 L'obiettivo essenziale delle regole relative al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dai principi generali della sesta direttiva relativi alle operazioni che implicano la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Racc. pag. I-6229, punto 33). L'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbero, a causa della pluralità delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività (v. sentenza del 12 novembre 1992, Van Ginkel, C-163/91, Racc. pag. I-5723, punto 14).

20 In quanto eccezione al regime generale della direttiva IVA, il regime previsto agli articoli 306-310 di quest'ultima dev'essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al

raggiungimento del suo obiettivo (citata sentenza Madgett e Baldwin, punto 34).

21 La Corte ha pertanto dichiarato in precedenza che il regime particolare dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio si applica unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi (v. citata sentenza Madgett e Baldwin, punto 35).

22 Tale stessa linea di pensiero ha condotto la Corte a dichiarare che il suddetto regime non riguarda prestazioni di trasporto effettuate senza intermediari, che sono soggette alle disposizioni generali per le imprese di trasporto (sentenza del 27 ottobre 1992, Commissione/Germania, C-74/91, Racc. pag. I-5437, punto 26).

23 La Corte ne ha inferito che, qualora un operatore economico assoggettato alle disposizioni del regime speciale dell'IVA effettui, dietro pagamento di un prezzo forfettario, operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso e in parte da altri soggetti passivi, siffatto regime speciale si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi (v., in tal senso, citata sentenza Madgett e Baldwin, punto 47).

24 Precisamente in un contesto siffatto, occorre comprendere la nozione di «prestazione di servizi unica» di cui agli articoli 307 e 308 della direttiva IVA. La nozione in parola concerne soltanto i servizi che siano stati acquistati presso soggetti passivi terzi. Peraltro la regola sulla prestazione unica richiamata dal giudice del rinvio e menzionata al punto 12 della presente sentenza, applicabile nel settore del diritto comune dell'IVA, non può incidere sulla valutazione della nozione stessa in rapporto al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio.

25 Così la circostanza, menzionata dal giudice del rinvio, che le prestazioni di trasporto fornite in proprio sono indispensabili al servizio turistico globale reso dall'agenzia di viaggio al viaggiatore non cambia niente rispetto alle precedenti considerazioni. A prescindere dal fatto che siffatte prestazioni siano indispensabili o meno in rapporto al servizio turistico globale di cui trattasi, non ne deriva che le stesse debbano considerarsi come costituenti con quest'ultimo una «prestazione unica» ai sensi degli articoli 307 e 308 della direttiva IVA né, conseguentemente, che debbano condividere il medesimo destino fiscale del suddetto servizio.

26 Ne consegue che, quanto alle prestazioni di trasporto fornite in proprio da un'agenzia di viaggio, come quelle fornite dalla stessa sig.ra Kozak, queste ultime non potrebbero essere assoggettate al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio, né per determinare la base imponibile né per applicare le altre regole relative al calcolo dell'IVA. Per quanto concerne l'aliquota di imposizione, le regole contenute nel titolo VIII della direttiva IVA sono applicabili. Conformemente all'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva in parola, letto in combinato disposto col punto 5 dell'allegato III di quest'ultima, gli Stati membri sono liberi di prevedere un'aliquota ridotta per il trasporto di persone e dei relativi bagagli al seguito. Come risulta dal punto 7 della presente sentenza, la Repubblica di Polonia ha fatto uso di tale facoltà applicando l'aliquota del 7% al suddetto servizio.

27 Occorre pertanto rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 306-310 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, qualora, nell'ambito di un servizio turistico reso ad un viaggiatore dietro pagamento di un prezzo forfettario tassato conformemente alle disposizioni in parola, un'agenzia di viaggio fornisca allo stesso viaggiatore una prestazione propria di trasporto costituente uno degli elementi del suddetto servizio turistico, siffatta prestazione è assoggettata al regime generale dell'IVA, segnatamente quanto all'aliquota di imposizione, e non al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio. Conformemente all'articolo 98 della direttiva di cui trattasi, se gli Stati membri hanno previsto un'aliquota ridotta dell'IVA in materia di prestazione di servizi di trasporto, siffatta aliquota ridotta è

applicabile alla prestazione suddetta.

Sulle spese

28 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

Gli articoli 306-310 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, qualora, nell'ambito di un servizio turistico reso ad un viaggiatore dietro pagamento di un prezzo forfettario tassato conformemente alle disposizioni in parola, un'agenzia di viaggio fornisca allo stesso viaggiatore una prestazione propria di trasporto costituente uno degli elementi del suddetto servizio turistico, siffatta prestazione è assoggettata al regime generale dell'Imposta sul valore aggiunto, segnatamente quanto all'aliquota di imposizione, e non al regime speciale dell'Imposta sul valore aggiunto applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio. Conformemente all'articolo 98 della direttiva di cui trattasi, se gli Stati membri hanno previsto un'aliquota ridotta dell'Imposta sul valore aggiunto in materia di prestazione di servizi di trasporto, siffatta aliquota ridotta è applicabile alla prestazione suddetta.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.