

|

61991J0163

SENTENZA DELLA CORTE (TERZA SEZIONE) DEL 12 NOVEMBRE 1992. - VAN GINKEL WADDINXVEEN BV, REIS- EN PASSAGEBUREAU VAN GINKEL BV E ALTRI CONTRO INSPECTEUR DER OMZETBELASTING UTRECHT. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAESI BASSI. - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - SESTA DIRETTIVA - ARTICOLO 26 DELLA DIRETTIVA - AGENZIA DI VIAGGI - ORGANIZZATORE DI GIRI TURISTICI - LOCAZIONE DI ALLOGGI PER LE VACANZE. - CAUSA C-163/91.

raccolta della giurisprudenza 1992 pagina I-05723

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sul fatturato - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Regime particolare delle agenzie di viaggi - Ambito d' applicazione - Prestazione limitata alla fornitura di un alloggio - Inclusione

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 26)

Massima

L' art. 26 della sesta direttiva 77/388, relativo al regime particolare per le agenzie di viaggi in materia di imposta sul valore aggiunto, dev' essere interpretato nel senso che il fatto che ai trasporti del viaggiatore non provveda un' agenzia di viaggi o un organizzatore di viaggi e che questi ultimi si limitino a fornire al viaggiatore un alloggio per le vacanze non è atto ad escludere le prestazioni fornite da queste imprese dall' ambito d' applicazione di detta disposizione.

Parti

Nel procedimento C-163/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof di Amsterdam, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Van Ginkel Waddinxveen BV,

Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV

e

Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht,

domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 26 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dai signori M. Zuleeg, presidente di sezione, J.C. Moitinho de Almeida e F. Grévisse, giudici,

avvocato generale: C. Gulmann

cancelliere: H.A. Ruehl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Van Ginkel, dalla signora T. Braakman, dello studio Moret Ernst e Young, consulenti tributari;

- per il governo olandese, dal signor B.R. Bot, segretario generale del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

- per il governo tedesco, dai signori Ernst Roeder e Claus-Dieter Quassowski, del Bundesministerium fuer Wirtschaft, in qualità di agenti;

- per il governo del Regno Unito, dalla signorina S. Lucinda Hudson, del Treasury Solicitor' s Department, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Johannes Foens Buhl, consigliere giuridico, e Berend Jan Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali della Van Ginkel, del governo olandese, rappresentato dal signor J.W. de Zwaan, vice consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor D. Pannick, barrister, in qualità di agente, e della Commissione, all' udienza del 17 settembre 1992,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 1 ottobre 1992,

ha pronunciato la seguente

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 4 giugno 1991, pervenuta alla Corte il 19 giugno successivo, il *Gerechtshof di Amsterdam* ha sollevato, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all' interpretazione dell' art. 26 della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, 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").

2 Le questioni sono sorte nell' ambito di una controversia che oppone la *Van Ginkel Waddinxveen BV* e la *Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV* (in prosieguo: la "*Van Ginkel*") all' *inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht* (ispettore delle imposte sul fatturato) a causa di un avviso di rettifica di imposta sul fatturato emesso nei confronti della *Van Ginkel*.

3 La *Van Ginkel* svolge l' attività di organizzatore di viaggi e gestisce altresì agenzie di viaggi. Nel suo catalogo propone ai clienti delle cosiddette "vacanze in automobile". Nell' ambito di questa prestazione il cliente utilizza il proprio autoveicolo mentre la *Van Ginkel* si limita a provvedere all' alloggio del viaggiatore.

4 Per quel che riguarda più in particolare le "vacanze in automobile" organizzate nei Paesi Bassi, i viaggiatori sono alloggiati in bungalows di solito appartenenti a terzi.

5 Le condizioni a cui la *Van Ginkel* può utilizzare per i suoi clienti detti bungalows vengono stabilite mediante accordi con i proprietari. La *Van Ginkel* percepisce una commissione pari al 20% del prezzo della locazione.

6 Quando la prenotazione viene fatta per il tramite di un' agenzia di viaggi diversa dalla *Van Ginkel*, la commissione versata da quest' ultima all' agenzia varia tra il 5 e l' 8% del prezzo della locazione.

7 L' imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' "IVA") viene calcolata unicamente sull' importo della commissione percepita dalla *Van Ginkel*, dalla quale viene eventualmente detratto l' importo della commissione versata all' agenzia di viaggi che ha effettuato la prenotazione.

8 L' ispettore delle imposte sul fatturato ha ritenuto che la prestazione di servizi fornita dalla *Van Ginkel* dovesse essere considerata una locazione di alloggi per le vacanze. L' IVA doveva pertanto essere calcolata sull' importo totale del prezzo fatturato al cliente.

9 Poiché la *Van Ginkel* ha proposto un ricorso contro il provvedimento dell' ispettore delle imposte sul fatturato dinanzi al *Gerechtshof di Amsterdam*, quest' ultimo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

"1) Se le operazioni di un soggetto passivo consistenti nella locazione di alloggi per le vacanze a persone che provvedono per conto proprio al trasporto verso e dall' alloggio, e per le quali il soggetto passivo conclude accordi con terzi al fine di poter disporre di detti alloggi, debbano essere considerate come esecuzione del viaggio ai sensi dell' art. 26, n. 1, della sesta direttiva o eventualmente come operazioni effettuate per la realizzazione del viaggio ai sensi del n. 2 dello stesso articolo.

2) Se la soluzione della prima questione sia diversa qualora il soggetto passivo abbia la qualità di organizzatore di viaggi, che oltre ad effettuare le operazioni menzionate nella questione provvede

anche all' esecuzione del viaggio, compreso il trasporto verso e dall' alloggio".

10 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

11 Occorre anzitutto precisare il contenuto e le finalità delle disposizioni dell' art. 26 della sesta direttiva.

12 L' art. 26 della sesta direttiva definisce il regime particolare dell' IVA per le agenzie di viaggi e gli organizzatori di viaggi.

13 I servizi forniti da queste imprese 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.

14 All' applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa 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.

15 Al fine di adeguare le norme in materia alla specificità di questa attività il legislatore comunitario ha istituito ai nn. 2, 3 e 4 dell' art. 26 della sesta direttiva un regime IVA particolare. Ai sensi di queste disposizioni:

"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. 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, al netto dell' imposta sul valore aggiunto, 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 tragga direttamente vantaggio.

3. Se le operazioni per le quali l' agenzia di viaggi ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi al di fuori della Comunità, la prestazione di servizi dell' agenzia è assimilata ad un' attività di intermediario, esente ai sensi dell' articolo 15, punto 14. Se tali operazioni sono effettuate all' interno e all' esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizio dell' agenzia di viaggi che concerne le operazioni effettuate al di fuori della Comunità.

4. Gli importi dell' imposta sul valore aggiunto 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 deducibili, né rimborsabili in alcuno Stato membro".

16 Le condizioni a cui è subordinata l' applicazione di queste disposizioni particolari sono stabilite dall' art. 26, n. 1, della sesta direttiva, il quale dispone:

"1. Gli Stati membri applicano l' imposta sul valore aggiunto alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore 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".

17 Le questioni sollevate dal giudice nazionale sono volte in sostanza a stabilire se, per determinare l' applicabilità delle citate disposizioni dell' art. 26 della sesta direttiva, occorra prendere in considerazione:

- il fatto che al trasporto del viaggiatore verso e dal luogo di alloggio non provvede l' agenzia di viaggi, la quale si limita a fornire un alloggio di vacanze al viaggiatore;

- il fatto che il soggetto passivo sia un organizzatore di viaggi.

Sul fatto che l' agenzia di viaggi non provvede al trasporto del viaggiatore e gli fornisce solo un alloggio per le vacanze

18 La Van Ginkel, dopo aver osservato che né la sesta direttiva né la giurisprudenza della Corte forniscono una definizione precisa della nozione di viaggio, si richiama all' espressione "travel facilities" di cui alla versione inglese dell' art. 26 della sesta direttiva, alla definizione di viaggio generalmente ammessa nella Comunità, agli usi professionali, alle disposizioni della direttiva del Consiglio 13 giugno 1990, 90/314/CEE, concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso" (GU L 158, pag. 59), alle finalità perseguite dalla sesta direttiva e alle difficoltà pratiche che deriverebbero da un' interpretazione contraria, al fine di sostenere che la nozione di viaggio comprende le formule di vacanze offerte al pubblico dalle agenzie di viaggi in cui l' agenzia si limita a prenotare l' alloggio per il viaggiatore.

19 Il governo tedesco e quello del Regno Unito sostengono inoltre che l' applicazione dell' art. 26 della sesta direttiva non è subordinata alla condizione che al viaggio in senso stretto, cioè al trasporto, provveda l' agenzia di viaggi. Sarebbe sufficiente che la prestazione offerta dall' agenzia, anche unica, come ha osservato il comitato consultivo dell' IVA nel corso della 17ª riunione del 4 e 5 luglio 1984, contribuisca alla realizzazione del viaggio. Per giustificare questa interpretazione detti governi si fondano altresì sull' espressione "travel facilities" utilizzata nella versione inglese della direttiva e sulle finalità di quest' ultima, volte ad evitare che le agenzie di viaggi siano soggette ad obblighi e formalità fiscali in tutti gli Stati membri in cui vengono fornite le prestazioni.

20 Il governo olandese, pur ammettendo che potrebbe essere accolta un' interpretazione contraria, sostiene che l' art. 26 della sesta direttiva, che è volto a semplificare le formalità tributarie in casi di pluralità di prestazioni, si può applicare solo qualora vi sia una prestazione unica, nel caso di specie l' alloggio.

21 L' applicazione delle disposizioni dell' art. 26 della sesta direttiva è subordinata dal n. 1 di detto articolo al requisito che l' agenzia di viaggi agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore e non come intermediario. Spetta al giudice nazionale cui sia stata sottoposta la controversia sull' applicazione di dette disposizioni accertare se detto requisito ricorra o meno alla luce di tutti i dati della fattispecie ed in particolare della natura degli obblighi contrattuali dell' agenzia di viaggi nei confronti del viaggiatore.

22 L' art. 26, n. 1, non contiene invece nessuna disposizione che richieda espressamente per l' applicazione del regime IVA particolare di cui all' art. 26, che al trasporto del viaggiatore verso e dal luogo di alloggio provveda l' agenzia di viaggi.

23 Una condizione del genere sarebbe infatti in contrasto con le finalità delle disposizioni dell' art. 26 della direttiva. Come è stato osservato in precedenza, queste disposizioni adeguano le norme

in materia di IVA alla specificità delle attività delle agenzie di viaggi. Ora, per rispondere alle necessità della clientela, dette agenzie offrono formule di vacanze e di viaggi estremamente diversificate, che consentono al viaggiatore di combinare, alle condizioni da esso scelte, le prestazioni di trasporto, di alloggio e di ogni altro tipo che possono essere fornite da dette imprese. L' esclusione dal campo d' applicazione dell' art. 26 della direttiva delle prestazioni fornite da un' agenzia di viaggi per il motivo che esse comprendono solo l' alloggio e non il trasporto del viaggiatore produrrebbe un regime fiscale complesso in cui gli elementi che compongono le prestazioni offerte ad ogni viaggiatore determinerebbero quali norme in materia di IVA vadano applicate. Siffatto regime fiscale sarebbe in contrasto con le finalità della direttiva.

24 Il fatto che l' agenzia di viaggi si limiti a fornire un alloggio per le vacanze al viaggiatore non basta pertanto ad escludere questa prestazione dall' ambito di applicazione dell' art. 26 della direttiva. Come la Corte ha d' altronde rilevato nella sentenza 26 febbraio 1992, causa C-280/90, Hacker (Racc. pag. I-1111), in ordine all' interpretazione dell' art. 16, punto 1, della convenzione 27 settembre 1968 concernente la competenza giurisdizionale e l' esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale, la prestazione offerta dall' agenzia, anche qualora si limiti a fornire l' alloggio, può non ridursi in tal caso ad una prestazione unica in quanto può comprendere, oltre alla locazione dell' alloggio, prestazioni come le informazioni e i consigli con cui l' agenzia di viaggi propone diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione dell' alloggio. Non vi è pertanto nessun motivo di escludere prestazioni del genere dal campo d' applicazione dell' art. 26 della sesta direttiva purché tuttavia il proprietario o il gestore dell' alloggio con cui l' agenzia ha concluso l' accordo sia a sua volta, come esigono le disposizioni dell' art. 26, n. 1, della sesta direttiva, un soggetto passivo.

Sulla qualità di organizzatore di viaggi del soggetto passivo

25 Come è stato rilevato dalla Commissione, dai governi olandese, tedesco e britannico, nonché dalla Van Ginkel, le disposizioni particolari dell' art. 26 della sesta direttiva si applicano indistintamente alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di viaggi. Questi ultimi sono equiparati, in forza delle disposizioni dell' art. 26, n. 1, ultima frase, alle agenzie di viaggi.

26 Non occorre pertanto fornire una soluzione distinta per il caso in cui il soggetto passivo sia un organizzatore di viaggi.

27 Le questioni sollevate vanno pertanto risolte dichiarando che le disposizioni dell' art. 26 della sesta direttiva devono essere interpretate nel senso che il fatto che al trasporto del viaggiatore non provveda un' agenzia di viaggi o un organizzatore di viaggi e che questi ultimi si limitino a fornire al viaggiatore un alloggio per le vacanze non è atto ad escludere le prestazioni fornite da queste imprese dall' ambito d' applicazione dell' art. 26.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

28 Le spese sostenute dal governo dei Paesi Bassi, dalla Repubblica federale di Germania, dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Terza Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Gerechtshof di Amsterdam, con ordinanza 4 giugno 1991, dichiara:

Le disposizioni dell' art. 26 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, devono essere interpretate nel senso che il fatto che al trasporto del viaggiatore non provveda un' agenzia di viaggi o un organizzatore di viaggi e che questi ultimi si limitino a fornire al viaggiatore un alloggio per le vacanze non è atto ad escludere le prestazioni fornite da queste imprese dall' ambito d' applicazione dell' art. 26.