

**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 – Normativa nazionale che prevede l'applicazione di tale regime speciale a persone diverse dai viaggiatori – Nozioni di “viaggiatore” e di “cliente”»

Nella causa C-236/11,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 17 maggio 2011,

**Commissione europea**, rappresentata da C. Soulay e D. Recchia, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

**Repubblica italiana**, rappresentata da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Bellis, avvocato dello Stato, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

sostenuta da:

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

**Repubblica ellenica**, rappresentata da E. M. Mamouna, in qualità di agente;

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

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

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

**Repubblica di Finlandia**, rappresentata da J. Heliskoski, in qualità di agente,

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, avendo consentito alle agenzie di viaggio di applicare il regime speciale delle agenzie di viaggio ai servizi di viaggi venduti a persone diverse dai viaggiatori, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli articoli da 306 a 310 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*

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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione in lingua italiana così disponeva:

«1. Gli Stati membri applicano l'imposta sul valore aggiunto [(in prosieguo: l'«IVA»)] alle operazioni della 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.

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 considerat[o] 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'[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 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 versione in lingua italiana, dispongono, al capo 3 della medesima, rubricato «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 agiscono 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.

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.

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 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 italiano*

4 L'articolo 74 ter del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Supplemento ordinario alla GURI dell'11 novembre 1972, n. 292, pag. 1), così recita:

«1. Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale sono considerate come una prestazione di servizi unica. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche qualora le suddette prestazioni siano rese dalle agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari; le stesse disposizioni non si applicano alle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto dei clienti».

## **Fase precontenziosa del procedimento e procedimento dinanzi alla Corte**

- 5 Il 23 marzo 2007 la Commissione ha inviato una lettera di diffida alla Repubblica italiana nella quale affermava che, consentendo che fosse applicato il regime speciale concepito per le agenzie di viaggio anche a prestazioni fornite ad una persona diversa dal viaggiatore, tale Stato membro non si era conformato agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.
- 6 Nella sua lettera di risposta, di data 21 maggio 2007, la Repubblica italiana ha contestato l'interpretazione che la Commissione ha dato agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.
- 7 Non considerandosi soddisfatta dalla suddetta risposta, il 29 febbraio 2008 la Commissione ha emesso un parere motivato, cui la Repubblica italiana ha risposto con lettera del 29 aprile 2008 confermando la propria posizione.
- 8 In questo contesto, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.
- 9 Con ordinanza del presidente della Corte del 13 ottobre 2011, la Repubblica ceca, la Repubblica ellenica, il Regno di Spagna, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia e la Repubblica di Finlandia sono stati autorizzati ad intervenire a sostegno delle conclusioni della Repubblica italiana.

### **Sul ricorso**

#### *Argomenti delle parti*

- 10 La Commissione ritiene che il regime speciale delle agenzie di viaggio, sancito agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, sia applicabile unicamente in caso di vendita di viaggi a viaggiatori (in prosieguo: «l'impostazione basata sul viaggiatore»). Essa censura la Repubblica italiana per aver autorizzato l'applicazione di detto regime in caso di vendita di viaggi a tutti i tipi di clienti (in prosieguo: l'«impostazione basata sul cliente»).
- 11 Tale istituzione ricorda che le disposizioni di detti articoli da 306 a 310, in sostanza, riprendono quelle dell'articolo 26, paragrafi da 1 a 4, della sesta direttiva.
- 12 Orbene, la Commissione sostiene che l'intento del legislatore dell'Unione quando ha adottato la sesta direttiva consisteva nel circoscrivere il regime speciale delle agenzie di viaggio alle prestazioni fornite al viaggiatore, consumatore finale. Essa avvalorava tale affermazione adducendo che cinque delle sei versioni linguistiche iniziali di tale direttiva utilizzavano sistematicamente il termine «viaggiatore» all'articolo 26 di quest'ultima in maniera assolutamente chiara e coerente. Da ciò si inferirebbe che detto termine non richiedeva alcuno sforzo ermeneutico che si spingesse oltre al suo senso letterale, sicché l'interpretazione del citato articolo 26 era univoca.
- 13 L'utilizzo del termine «cliente» («customer») nella versione in lingua inglese della sesta direttiva costituirebbe un errore, che, peraltro, sarebbe stato commesso in un'unica occasione, all'articolo 26, paragrafo 1, di quest'ultima. Dato che tale versione in lingua inglese è servita da base per le successive traduzioni della sesta direttiva, tale termine sarebbe stato spesso ripreso in queste ultime, così come in svariate versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

14 In occasione dell'udienza dinanzi alla Corte, la Commissione ha precisato che la versione in lingua francese della sesta direttiva, che utilizzava unicamente il termine «viaggiatore», aveva costituito il testo sul quale tutti gli Stati membri coinvolti avevano lavorato e si erano accordati.

15 La Commissione sottolinea che le disposizioni relative al regime speciale delle agenzie di viaggio devono essere interpretate in modo uniforme. La coesistenza dell'impostazione fondata sul viaggiatore e di quella basata sul cliente sarebbe fonte di doppie imposizioni e di distorsioni di concorrenza.

16 Facendo riferimento all'articolo 26 della sesta direttiva, la Commissione precisa i motivi per cui, sebbene il termine «cliente» appaia in talune versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, esso deve cionondimeno essere inteso nel senso di «viaggiatore».

17 Innanzitutto, la Commissione ritiene che, se si accogliesse l'impostazione basata sul cliente, la condizione che figura all'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva, secondo cui l'agenzia deve agire «in nome proprio», sarebbe ridondante, poiché un operatore agisce sempre in nome proprio nei confronti del suo cliente. Di conseguenza, secondo la Commissione, questi termini non devono ricevere un'interpretazione letterale e la parola «cliente» va intesa nel medesimo senso utilizzato nelle altre cinque versioni linguistiche iniziali di detta direttiva, ossia nell'accezione di «viaggiatore». In proposito, la Commissione sostiene che un'agenzia di viaggio può agire nei confronti di un «viaggiatore» sia in nome proprio sia in nome e per conto di terzi.

18 Inoltre, se il legislatore dell'Unione avesse inteso conferire al termine «cliente» non tanto il senso di viaggiatore, quanto piuttosto quello di tutti i tipi di «clienti», da ciò deriverebbero conseguenze illogiche, poiché il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicherebbe anche quando un'agenzia agisce in qualità di intermediario, in particolare quando essa ricerca clienti per conto di un albergatore, in forza di un contratto di intermediazione stipulato con quest'ultimo.

19 La Commissione ritiene che tale illogicità appaia a maggior ragione evidente giacché nella versione in lingua inglese dell'articolo 26, paragrafo 2, prima frase, della sesta direttiva, a tenore della 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"]», viene utilizzata la parola «viaggiatore». Orbene, secondo la Commissione, questa frase sarebbe priva di senso se il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicasse senza tener conto della qualità del destinatario dei servizi. Se così fosse, secondo tale istituzione, il legislatore avrebbe dovuto avvalersi sistematicamente del termine «cliente».

20 La Commissione aggiunge che le sei versioni linguistiche iniziali dell'articolo 26, paragrafo 2, terza frase, della sesta direttiva utilizzano il termine «viaggiatore». Pertanto, sarebbe incoerente menzionare l'«importo totale a carico del viaggiatore» se il regime speciale delle agenzie di viaggio potesse essere applicato a prescindere dalla qualità del cliente dell'agenzia di viaggio. Infatti, quando una siffatta agenzia effettua una vendita ad un'altra agenzia di viaggio, secondo la Commissione occorrerebbe calcolare il margine contemplato a tale articolo 26, paragrafo 2, terza frase, tenendo conto della differenza tra l'importo a carico del viaggiatore ed i costi sostenuti dalla prima agenzia, il che sarebbe privo di pertinenza in mancanza di un nesso tra quest'ultima e il viaggiatore.

21 La Commissione adduce infine altri due argomenti. In primo luogo, essa sottolinea che le disposizioni dell'articolo 26 della sesta direttiva sono rimaste in vigore per circa trent'anni, fino all'abrogazione di quest'ultima, e che le versioni linguistiche di tale articolo successive alle sei versioni iniziali adottano, in larga maggioranza, la formulazione delle cinque versioni iniziali identiche, utilizzando esclusivamente il termine «viaggiatore». Solo cinque versioni linguistiche

successive di tale articolo avrebbero fatto riferimento alla versione in lingua inglese. In secondo luogo, la Commissione ricorda che le eccezioni al regime generale dell'IVA devono essere interpretate restrittivamente.

22 Ciò premesso, secondo la Commissione, sebbene l'impostazione basata sul cliente sia la più idonea a conseguire gli obiettivi perseguiti dal regime speciale delle agenzie di viaggio, tale circostanza non comporterebbe che questa impostazione sia corretta. La Commissione riconosce che questo regime speciale è perfettibile, ma rimarca che gli Stati membri non possono adottare di propria iniziativa una siffatta impostazione, discostandosi dalle disposizioni che figurano espressamente nella sesta direttiva. In proposito, la Commissione si rifà, in particolare, al punto 28 della sentenza del 6 ottobre 2005, Commissione/Spagna (C-204/03, Racc. pag. I-8389). Essa aggiunge che il regime speciale in parola è stato introdotto per fare fronte alla situazione esistente nel 1977, epoca in cui i viaggi erano per la maggior parte venduti direttamente ai viaggiatori dalle agenzie di viaggio. A suo avviso, attualmente il settore interessato annovera un numero molto maggiore di operatori, tuttavia non sarebbe rimesso agli Stati membri, bensì al legislatore dell'Unione, ovviare alle carenze del citato regime speciale.

23 A seguito delle osservazioni presentate dagli Stati membri intervenienti, pur insistendo sull'impostazione basata sul viaggiatore, la Commissione ha leggermente attenuato la sua posizione, dichiarando che il termine «viaggiatore» non designa esclusivamente la persona fisica, bensì anche la persona giuridica che acquista un pacchetto turistico per le proprie esigenze e che, di riflesso, costituisce il destinatario finale del servizio di viaggio. Quindi, a dire della Commissione, tale termine include la società che acquista servizi di viaggio per i propri dipendenti. Per contro, il termine «viaggiatore» non sarebbe applicabile alla persona fisica o alla persona giuridica che rivende detto servizio a un'altra persona. Tale istituzione rimarca che il regime speciale delle agenzie di viaggio non è applicabile in una fase anteriore alla vendita di un servizio di questo genere al destinatario finale.

24 La Repubblica italiana contesta il modo in cui la Commissione ha interpretato il regime speciale delle agenzie di viaggio istituito agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

25 Tale Stato membro adduce, di propria iniziativa o affermando di concordare con gli Stati membri intervenienti, i seguenti argomenti.

26 A suo avviso, l'interpretazione letterale operata dalla Commissione non può essere condivisa poiché, oltre alla versione in lingua inglese dell'articolo 306 della direttiva IVA, numerose altre versioni linguistiche di tale disposizione, ossia quelle in lingua bulgara, polacca, portoghese, rumena, slovacca, finlandese e svedese, non utilizzerebbero il termine «viaggiatore», bensì il termine «cliente».

27 Neppure l'analisi dei termini impiegati nelle disposizioni che contornano l'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva o detto articolo 306 potrebbe fungere da guida per determinare l'esatta portata di queste ultime due disposizioni. Difatti, dall'esame delle loro diverse versioni linguistiche si evincerebbe che il termine «viaggiatore» non è impiegato 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 impiegherebbero talvolta il termine «viaggiatore», tal'altra «cliente». Tali divergenze costituirebbero una fonte di ambiguità, come dimostrato dalla circostanza che, in particolare, la Repubblica italiana, la Repubblica ceca, la Repubblica ellenica, il Regno di Spagna e la Repubblica francese seguono l'impostazione basata sul cliente, sebbene le versioni linguistiche della direttiva IVA, come pubblicate nelle loro lingue nazionali, si avvalgano del termine «viaggiatore».

28 La Repubblica italiana ne desume che è necessario ricorrere ad un'interpretazione

teleologica delle disposizioni in oggetto, ricercando gli obiettivi perseguiti dal regime speciale delle agenzie di viaggio. Peraltro, questi ultimi non sarebbero contestati dalla Commissione e comprenderebbero, da un lato, la semplificazione delle regole relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio e, dall'altro, la ripartizione del gettito dell'IVA tra gli Stati membri. Orbene, sarebbe altrettanto pacifico che l'impostazione basata sul cliente è la più idonea a conseguire tali obiettivi. Di conseguenza, tale impostazione costituirebbe l'unica interpretazione corretta.

29 La Repubblica italiana sottolinea che la qualità del destinatario del servizio, che si tratti del viaggiatore, consumatore finale, o di un'agenzia di intermediazione, non è pertinente. Tale Stato membro si fonda, per analogia, in particolare, sulla 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, malgrado il carattere di deroga del regime speciale in oggetto, la Corte ha effettuato un'interpretazione estensiva dell'articolo 26 della sesta direttiva, facendo prevalere l'obiettivo perseguito da tale regime sulla lettera di detto articolo.

30 L'impostazione basata sul cliente, contrariamente a quella basata sul viaggiatore, consentirebbe di rispettare il principio della neutralità dell'IVA, trattando alla stessa maniera gli operatori che vendono direttamente pacchetti di viaggio ai viaggiatori e quelli che vendono tali viaggi ad altri operatori.

31 Per quanto concerne il rischio di doppia imposizione paventato dalla Commissione, la Repubblica italiana sostiene che esso è dovuto alla coesistenza delle due impostazioni in oggetto e che sarebbe scongiurato se fosse accolta un'unica impostazione.

32 La Repubblica italiana contesta l'esistenza delle presunte incoerenze riscontrate dalla Commissione per quanto concerne, in primo luogo, i termini «in nome proprio nei confronti del cliente». Essa afferma che la Commissione ha confuso l'espressione «nei confronti "del" cliente», utilizzata nella versione in lingua inglese dell'articolo 26 della sesta direttiva, con l'espressione «nei confronti "del suo" cliente». Solo questa seconda espressione potrebbe rivestire carattere ridondante.

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

34 Il timore, espresso dalla Commissione, che la citata espressione possa sfociare nell'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio agli intermediari non avrebbe motivo di sussistere, considerata l'espressa menzione che figura all'articolo 306, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA che esclude tale possibilità.

35 Per quanto attiene, in secondo luogo, all'espressione «a carico del viaggiatore», la Corte avrebbe già riconosciuto che questa non può essere interpretata letteralmente e che ingloba altresì il corrispettivo a carico di un terzo.

36 L'impostazione della Commissione solleverebbe inoltre un problema di ordine pratico, nel senso che, se il regime speciale delle agenzie di viaggio si applicasse solo alle vendite al viaggiatore, consumatore finale, potrebbe risultare necessario verificare, caso per caso, se l'acquirente di un viaggio sia effettivamente la persona che lo sfrutterà e se egli non rivenderà il viaggio ad un altro soggetto.

37 Per di più, il riferimento che la Commissione ha effettuato alla citata sentenza Commissione/Spagna non sarebbe pertinente, poiché le disposizioni oggetto della causa da cui è

scaturita tale sentenza, contrariamente a quelle al centro del presente ricorso, erano univoche.

### *Giudizio della Corte*

38 Per decidere il presente ricorso occorre appurare se, autorizzando le agenzie di viaggio ad applicare il regime speciale in oggetto alle operazioni che esse effettuano non solo con i «viaggiatori», bensì anche con tutti i tipi di «clienti», la Repubblica italiana abbia trasposto correttamente gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA.

39 Le versioni in lingua italiana dei citati articoli da 306 a 310, da un lato, e dell'articolo 26, paragrafi da 1 a 4, della sesta direttiva, dall'altro, utilizzano entrambe il termine «viaggiatore» in modo sistematico. Le altre versioni linguistiche, invece, impiegano i termini «viaggiatore» e/o «cliente», variandone talvolta l'uso da una disposizione all'altra.

40 Malgrado queste divergenze particolarmente significative, la Commissione ritiene praticabile un'interpretazione letterale, fondata su cinque delle sei versioni linguistiche iniziali della sesta direttiva, che utilizzano sistematicamente il termine «viaggiatore». L'uso del termine «cliente» nella versione in lingua inglese di tale direttiva costituirebbe un errore.

41 La circostanza che solo tale versione in inglese utilizzi il termine «cliente», e per di più in un'unica occasione, potrebbe indurre a ritenere che si tratti di un errore. Anche le spiegazioni fornite dalla Commissione in sede di udienza, secondo cui il documento di lavoro all'origine della sesta direttiva era redatto in lingua francese, potrebbero corroborare l'idea secondo cui è stato commesso un errore all'atto della traduzione in inglese di detta direttiva.

42 Tuttavia, numerose constatazioni inducono a rimettere in discussione questa disamina della Commissione.

43 Innanzitutto, si deve necessariamente riconoscere che, se si trattasse di un errore, esso non è stato corretto nella versione in lingua inglese della sesta direttiva.

44 Inoltre, lungi dall'apparire un'unica volta e dall'essere limitato ad una versione linguistica in particolare, il termine «cliente» è stato utilizzato in numerose altre versioni linguistiche della sesta direttiva e non solamente al suo articolo 26, paragrafo 1.

45 Per di più, sebbene questo presunto errore avrebbe potuto essere corretto per lo meno in occasione dell'adozione della direttiva IVA, così non è avvenuto, poiché il termine «cliente» figura in numerose versioni linguistiche degli articoli da 306 a 310 di tale direttiva, e a volte in maniera non sistematica.

46 Infine, la proposta di direttiva menzionata al punto 33 della presente sentenza, che mirava a sostituire la normativa esistente con un testo che sostanzialmente adotta l'impostazione basata sul cliente, utilizzava il termine «viaggiatore» nella versione in lingua francese dell'articolo 26, paragrafo 1, di tale direttiva, ma impiegava il termine «cliente» nella versione in lingua inglese della medesima disposizione.

47 Da ciò si evince che, contrariamente a quanto afferma la Commissione, un'interpretazione puramente letterale del regime speciale delle agenzie di viaggio fondata sul testo di una o più versioni linguistiche ad esclusione delle altre non può essere accolta. Secondo una giurisprudenza costante, occorre considerare che le norme del diritto dell'Unione devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme alla luce delle versioni 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 dev'essere intesa in funzione dell'impianto sistematico e della finalità della normativa di cui fa parte (sentenza

dell'8 dicembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Racc. pag. I-10683, punto 31).

48 Nel caso di specie, le altre disposizioni che contornano quelle che utilizzano il termine «cliente», così come esso è impiegato nella versione in lingua inglese della sesta direttiva, variano a seconda delle versioni linguistiche delle due direttive in parola, cosicché dall'impianto sistematico delle disposizioni in oggetto non si può trarre alcuna conclusione in merito all'interpretazione del regime speciale delle agenzie di viaggio.

49 Quanto alla finalità di tale regime speciale, la Corte ha ripetutamente ricordato che i servizi forniti dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici sono caratterizzati dal fatto di essere, di regola, composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, che vengono eseguite 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 dei luoghi 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, all'articolo 26, paragrafi da 2 a 4, della sesta direttiva, un regime IVA speciale (v. sentenze del 12 novembre 1992, *Van Ginkel*, C-163/91, Racc. pag. I-5723, punti da 13 a 15; *Madgett et 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).

50 Di conseguenza, il regime speciale anzidetto persegue l'obiettivo di semplificare le regole relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio. Esso mira altresì a ripartire il gettito proveniente dalla riscossione di tale imposta in maniera equilibrata tra gli Stati membri, garantendo, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'IVA relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui si verifica il consumo finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione del gettito afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita.

51 Orbene, occorre sottolineare la circostanza – peraltro non contestata – che l'impostazione basata sul cliente è quella più idonea a conseguire entrambi gli obiettivi, in quanto consente alle agenzie di viaggio di fruire di regole semplificate a prescindere dal tipo di clienti cui forniscono le loro prestazioni e favorisce, in tal modo, un'equilibrata ripartizione del gettito tra gli Stati membri.

52 La circostanza che nel 1977, all'epoca in cui è stato adottato il regime speciale delle agenzie di viaggio, la maggioranza di queste ultime vendesse i propri servizi direttamente al consumatore finale non implica che il legislatore abbia inteso circoscrivere il predetto regime speciale a questo tipo di vendite ed escludere dallo stesso le vendite ad altri operatori.

53 Infatti, quando un operatore organizza un pacchetto e lo vende ad un'agenzia di viaggio che lo rivende successivamente ad un consumatore finale, è il primo operatore che si assume il compito di combinare differenti prestazioni acquistate presso diversi terzi assoggettati all'IVA. Considerata la finalità del regime speciale delle agenzie di viaggio, ciò che rileva è che il suddetto operatore possa fruire di regole semplificate in materia di IVA e che queste ultime non rimangano appannaggio dell'agenzia di viaggio, la quale, in un'ipotesi del genere, si limita a rivendere al consumatore finale il pacchetto acquistato presso detto operatore.

54 Occorre inoltre rammentare che la Corte è già stata chiamata ad interpretare il termine «viaggiatore» conferendogli un senso più ampio rispetto a quello di consumatore finale. Al punto 28 della citata sentenza *First Choice Holidays*, la Corte ha statuito che i termini «a carico del viaggiatore», utilizzati all'articolo 26, paragrafo 2, della sesta direttiva, non possono essere

interpretati letteralmente nel senso che essi escludano dalla base imponibile IVA un elemento del «corrispettivo» ottenuto da parte di un terzo a norma dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva.

55 Le altre obiezioni sollevate dalla Commissione per respingere l'impostazione basata sul cliente non sono idonee a rimettere in discussione questa analisi.

56 La circostanza che il regime speciale delle agenzie di viaggio configuri un'eccezione alle regole di diritto comune, e che quindi, in quanto tale, detta eccezione non debba essere estesa oltre quanto necessario al raggiungimento dei suoi obiettivi (v. sentenza *First Choice Holidays*, cit., punto 22), non implica tuttavia che occorra adottare l'impostazione basata sul viaggiatore se quest'ultima pregiudica l'effetto utile del predetto regime speciale.

57 Pur riconoscendo che il regime speciale delle agenzie di viaggio è perfettibile, la Commissione fa osservare, fondandosi sul punto 28 della citata sentenza *Commissione/Spagna*, che non compete agli Stati membri adottare di propria iniziativa un'impostazione che, a loro avviso, migliori tale regime, poiché, procedendo in tal modo, essi si sostituiscono al legislatore dell'Unione. Tuttavia, la citata sentenza non può essere invocata proficuamente nel caso di specie, poiché, diversamente dal regime speciale delle agenzie di viaggio, la normativa al centro di tale sentenza era univoca.

58 L'argomento tratto dalle presunte incoerenze che risulterebbero da un'interpretazione del termine «cliente» non nel senso di «viaggiatore», bensì di qualsiasi tipo di «cliente» è valido solo nei confronti della versione iniziale in lingua inglese della sesta direttiva e delle versioni linguistiche successive, ricalcate su quest'ultima, che utilizzano tale termine in un'unica occasione. Per quanto attiene alle versioni linguistiche della direttiva IVA che si avvalgono di detto termine in maniera sistematica ai suoi articoli da 306 a 310, detto argomento è inconferente.

59 Quanto alla sussistenza del rischio che le agenzie di viaggio applichino il citato regime speciale anche quando agiscono in qualità di intermediario, è sufficiente rilevare che, considerati gli espliciti termini in cui è redatto l'articolo 306, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, che escludono, in ogni caso, siffatta possibilità, tale rischio non è fondato.

60 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre interpretare il disposto degli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA seguendo l'impostazione basata sul cliente.

61 Occorre pertanto respingere il ricorso della Commissione in quanto infondato.

### **Sulle spese**

62 A norma dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica italiana ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese. Peraltro, ai sensi dell'articolo 140, paragrafo 1, del medesimo regolamento, secondo cui le spese sostenute dagli Stati membri intervenuti nella causa restano a loro carico, occorre statuire che la Repubblica ceca, la Repubblica ellenica, il Regno di Spagna, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia e la Repubblica di Finlandia si fanno carico delle proprie spese.

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

1) **Il ricorso è respinto.**

**2) La Commissione europea è condannata a sopportare le spese sostenute dalla Repubblica italiana.**

**3) La Repubblica ceca, la Repubblica ellenica, il Regno di Spagna, la Repubblica francese, la Repubblica di Polonia e la Repubblica di Finlandia si fanno carico delle proprie spese.**

Firme

\* Lingua processuale: l'italiano.