

|

62001C0149

Conclusioni dell'avvocato generale Tizzano del 12 settembre 2002. - Commissioners of Customs & Excise contro First Choice Holidays plc. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Regno Unito. - Sesta direttiva IVA - Art.26, n.2 - Regime impositivo particolare delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici - Base imponibile - Margine - Importo totale a carico del viaggiatore. - Causa C-149/01.

raccolta della giurisprudenza 2003 pagina I-06289

Conclusioni dell avvocato generale

1. Con ordinanza 13 marzo 2001 la Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (in prosiegua: la «Court of Appeal») ha rivolto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, un quesito pregiudiziale riguardante l'art. 26, n. 2, 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 d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosiegua: la «sesta direttiva»). In particolare, la Court of Appeal vuole sapere se la nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» di cui al citato art. 26, n. 2, comprenda o meno l'importo che un agente di viaggi, operante quale intermediario per conto di un organizzatore di giri turistici (tour operator), ha versato a quest'ultimo a complemento del prezzo pagato dall'acquirente di un viaggio organizzato.

I - Quadro giuridico

A - Disposizioni comunitarie

2. L'art. 26 della sesta direttiva istituisce un regime particolare per determinare la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, (in prosiegua: l'«IVA»), relativamente a talune operazioni delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici. In particolare, i nn. 1 e 2 di tale articolo prevedono che:

«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.

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».

B - Disposizioni nazionali

3. Il regime particolare di cui all'art. 26 della sesta direttiva è noto nella legislazione del Regno Unito come Tour Operators' Margin Scheme (regime relativo al margine degli organizzatori di giri turistici; in prosieguo: il «TOMS»). Esso è disciplinato dalla section 53 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 in materia di IVA) e dal Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regolamento del 1987 relativo all'IVA applicabile agli organizzatori di giri turistici). Il funzionamento del TOMS è poi precisato nel VAT Leaflet 709/5/88 (circolare IVA 709/5/88) dei Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»).

II - Fatti, procedimento nazionale e quesito pregiudiziale

A - Fatti all'origine della controversia principale

4. Secondo quanto indicato nell'ordinanza di rinvio, la società First Choice Holidays plc (in prosieguo: «First Choice») organizza viaggi «tutto compreso», che, presentati in un catalogo, sono venduti al pubblico tramite agenti di viaggio. I contratti che disciplinano i rapporti tra First Choice e i suoi agenti si limitano a stabilire che, per ogni viaggio venduto, l'agente è tenuto a corrispondere alla preponente il relativo prezzo di catalogo, maturando da parte sua il diritto a una commissione calcolata in percentuale (in genere il 10%) dello stesso prezzo. Detti contratti nulla prevedono, invece, circa i prezzi da praticare ai clienti, lasciando così agli agenti la libertà di accordare sconti sui prezzi di catalogo. In definitiva, perciò, ogni qualvolta accordano uno sconto, tocca agli agenti sopportare l'onere della differenza fra il prezzo di catalogo del viaggio venduto e il prezzo effettivamente pagato dall'acquirente del viaggio stesso.

5. Sempre secondo l'ordinanza di rinvio, in genere First Choice non è a conoscenza né del fatto che i propri viaggi sono venduti a prezzi scontati, né dell'entità degli sconti praticati. Da parte loro, i clienti ignorano gli accordi finanziari tra First Choice e i suoi agenti. Risulta, inoltre, dall'ordinanza medesima che l'ammontare degli sconti in questione è nella maggior parte dei casi inferiore alla commissione dovuta da First Choice all'agente, pur potendo talvolta uguagliarla o anche superarla.

6. In concreto, quindi, all'atto della vendita di un viaggio l'agente ne riscuote il prezzo dall'acquirente e lo riversa a First Choice, integrandolo, ove occorra, con una somma pari allo sconto praticato. Allo stesso tempo, tuttavia, l'agente sottrae dall'ammontare dovuto a First Choice la commissione spettantegli per la vendita, aumentata dell'IVA. Il pagamento finale ricevuto da First Choice è dunque al netto della commissione dovuta all'agente nonché dell'IVA afferente alla commissione stessa.

B - Procedimento nazionale e quesito pregiudiziale

7. Secondo quanto emerge dagli atti di causa, fino al 1998 First Choice ha calcolato il proprio margine imponibile ai fini dell'applicazione del TOMS in base all'intero ammontare versato dagli agenti di viaggio, indipendentemente dal fatto che questi avessero o meno accordato sconti agli acquirenti dei viaggi. Tuttavia, con lettera 29 settembre 1998, essa ha poi richiesto ai Commissioners il rimborso dell'IVA versata a concorrenza della somma di GBP 921 456, sostenendo che, nel calcolo del margine imponibile, si sarebbe dovuto tener conto soltanto del prezzo dei viaggi effettivamente pagato dagli acquirenti, e non degli importi corrispondenti agli

eventuali sconti praticati dagli agenti di viaggio e rimasti a carico di questi ultimi. Contestando tale interpretazione, i Commissioners hanno però respinto la richiesta di First Choice con lettera 9 ottobre 1998.

8. First Choice ha quindi impugnato il rifiuto dei Commissioners dinanzi al VAT & Duties Tribunal di Londra, che, con decisione 22 novembre 1999, ne ha accolto la domanda. Detto tribunale ha ritenuto che la differenza fra il prezzo di catalogo dei viaggi e il prezzo effettivamente praticato agli acquirenti, rimasta a carico degli agenti di viaggio e da questi ultimi versata a First Choice, non fosse da computarsi nel calcolo del margine imponibile ai fini dell'applicazione del TOMS. Avverso tale decisione i Commissioners hanno proposto appello alla Chancery Division della High Court of Justice, che tuttavia, con sentenza 28 giugno 2000, ha confermato la decisione di primo grado. In tale pronuncia, la High Court ha escluso che la differenza di prezzo versata dagli agenti di viaggio a First Choice potesse costituire un importo «a carico del viaggiatore» ai sensi dell'art. 26, n. 2, della sesta direttiva. A parte ciò, comunque, la High Court ha ritenuto che la valutazione del VAT & Duties Tribunal secondo cui detto importo rappresentava il corrispettivo versato dall'agente di viaggio a First Choice in relazione alla facoltà accordatagli da quest'ultima di decidere liberamente il prezzo di vendita dei viaggi costituisse un accertamento di fatto che non poteva essere rimesso in discussione in appello.

9. I Commissioners hanno quindi impugnato la sentenza della High Court dinanzi alla Civil Division della Court of Appeal, che ha sospeso il procedimento per chiedere alla Corte in via pregiudiziale:

«Qualora un organizzatore di giri turistici ai sensi dell'art. 26 della direttiva del Consiglio 77/388/CEE:

a) offra in vendita viaggi tutto compreso tramite un agente di viaggio che lo rappresenta;

b) consenta all'agente di vendere detti viaggi a prezzi scontati rispetto a quelli indicati nel proprio catalogo, di modo che i clienti sono tenuti a pagare soltanto il prezzo scontato per i viaggi acquistati;

c) esiga dall'agente che vende un viaggio a prezzo scontato di versargli non solo il prezzo richiesto al cliente, ma anche un importo aggiuntivo pari allo sconto accordato a quest'ultimo (il quale ignora gli accordi finanziari esistenti tra l'organizzatore di giri turistici e l'agente di viaggio), di modo che l'agente corrisponde all'organizzatore di giri turistici l'intero prezzo di catalogo del viaggio;

d) acconsenta a pagare all'agente una commissione calcolata in base al prezzo di catalogo del viaggio, commissione pagata in pratica mediante una detrazione dall'importo di cui al punto c), dovuto dall'agente;

e) ignori se l'agente ha venduto un determinato viaggio a un prezzo scontato, e l'ammontare dello sconto eventualmente accordato;

f) nei suoi rapporti con l'agente, consideri che per la vendita del viaggio è stato pagato l'intero prezzo di catalogo del viaggio stesso;

1. come vada qualificato, una volta accertate tali circostanze, l'importo aggiuntivo di cui alla lett. c) corrisposto dall'agente di viaggio all'organizzatore di giri turistici ai fini dell'applicazione dell'art. 26, n. 2;

2. se l'"importo totale a carico del viaggiatore" di cui all'art. 26, n. 2, includa l'importo aggiuntivo di cui alla lett. c)».

III - Procedimento dinanzi alla Corte

10. Nella fase scritta del procedimento hanno depositato osservazioni dinanzi alla Corte First Choice, il Regno Unito, la Repubblica federale di Germania e la Commissione delle Comunità europee. Fatta eccezione per il governo tedesco, gli stessi hanno inoltre presentato osservazioni orali all'udienza tenutasi il 14 marzo 2002.

IV - Analisi giuridica

A - Considerazioni preliminari sull'oggetto e la portata del quesito pregiudiziale

11. Nell'affrontare l'analisi del quesito proposto dalla Court of Appeal, conviene preliminarmente precisarne l'oggetto e la portata, in particolare alla luce del dibattito processuale svoltosi intorno alla prima parte dello stesso, che First Choice suggerisce addirittura di riformulare.

12. Comincio quindi proprio dalla prima parte del quesito. Se ne ho ben compreso gli argomenti, First Choice vuole sostenere che, secondo la ripartizione delle competenze stabilita dall'art. 234 CE, spetta al giudice nazionale pronunciarsi sulla qualificazione giuridica, ai sensi dell'art. 26, n. 2, della sesta direttiva, dell'importo aggiuntivo corrisposto, nelle circostanze indicate nel quesito stesso, dall'agente di viaggio all'organizzatore di giri turistici. A suo parere, infatti, una simile pronuncia verterebbe non sull'interpretazione della norma comunitaria in questione, che compete alla Corte, ma sull'applicazione della stessa norma alla fattispecie in causa nel giudizio principale, che incombe invece al giudice nazionale.

13. D'altra parte, aggiunge First Choice, in ambito nazionale la qualificazione dei pertinenti fatti di causa è già stata data dal VAT & Duties Tribunal, mentre ciò su cui si controverte dinanzi al giudice del rinvio è la possibilità, alla luce delle norme processuali interne, di rimettere in discussione detta qualificazione in sede d'impugnazione. In tale contesto, si dovrebbe perciò ritenere che la prima parte del quesito miri in realtà ad accertare se, come - a dire di First Choice - hanno sostenuto i Commissioners dinanzi alla Court of Appeal, il diritto comunitario osti all'applicazione delle norme processuali del Regno Unito nella misura in cui queste escludono che la qualificazione dei fatti operata dal VAT & Duties Tribunal possa formare oggetto d'impugnazione.

14. Da parte mia, ritengo però che una riformulazione della prima parte del quesito nei termini suggeriti da First Choice, cui d'altronde si oppongono sia il Regno Unito che la Commissione, non sia giustificata. In proposito, devo ricordare che, nell'ambito della cooperazione fra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'art. 234 CE, spetta a quest'ultima, quando è adita con quesiti formulati in modo improprio o che superano l'ambito della sua competenza, trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale, in particolare dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio, i punti di diritto comunitario che richiedono un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto della controversia nella causa principale. In tali condizioni, la Corte riformula, se necessario, i quesiti che le sono sottoposti.

15. Tuttavia, anche se è vero che il testo del quesito formulato dalla Court of Appeal riflette in modo preciso i fatti all'origine della causa di cui questa è investita, ciò non significa che la Corte è per questo chiamata a giudicare direttamente di tali fatti, andando al di là delle funzioni assegnatele dall'art. 234 CE. Dalla lettura del quesito stesso mi pare debba dedursi, invece, che gli elementi di fatto ivi richiamati, peraltro in termini generali, dal giudice del rinvio servono soltanto a circoscrivere l'ambito del problema giuridico in relazione al quale detto giudice richiede la pronuncia della Corte.

16. In ogni caso, dall'esame del fascicolo di causa, emerge con evidenza che il punto di diritto rilevante per la soluzione del giudizio principale, sul quale la Corte dovrebbe pronunciarsi, non è per nulla quello indicato da First Choice, cioè l'eventuale contrasto con il diritto comunitario delle norme processuali del Regno Unito in materia di impugnazioni. Al contrario, la motivazione dell'ordinanza di rinvio indica esplicitamente che il giudice nazionale s'interroga su quale

interpretazione dare alla nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, della sesta direttiva, al fine di determinarne correttamente la portata . Tale è, a mio avviso, il punto che la Corte è chiamata ad affrontare nel presente procedimento.

17. Più precisamente, ritengo che, preso nel suo insieme, il quesito proposto dalla Court of Appeal tenda a stabilire se l'importo aggiuntivo corrisposto dall'agente di viaggio all'organizzatore di giri turistici debba o meno essere considerato come una parte dell'«importo totale a carico del viaggiatore» ai fini del calcolo del margine imponibile dell'organizzatore stesso ai sensi dell'art. 26, n. 2, della sesta direttiva. A ben vedere, infatti, le due parti del quesito hanno in realtà il medesimo oggetto: chiedere quale sia la qualificazione giuridica dell'importo aggiuntivo in questione ai sensi del citato art. 26, n. 2, non mi pare abbia diverso significato dal chiedere se lo stesso importo rientri nella nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» ivi contemplata. In entrambi i casi si tratta, in sostanza, di stabilire se il pagamento effettuato dall'agente di viaggio possa essere considerato come un corrispettivo per il servizio prestato al viaggiatore dall'organizzatore di giri turistici.

18. Nel prosieguo, tratterò pertanto congiuntamente le due parti del quesito.

B - Sul merito del quesito pregiudiziale

19. Passando ora all'esame del merito del quesito pregiudiziale, nella formulazione che ho suggerito, credo che convenga procedere per tappe, stabilendo anzitutto se nella nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, rientrino anche gli importi versati da terzi a un agente di viaggio o (nel caso di specie) a un organizzatore di giri turistici. In caso affermativo, bisognerà poi determinare se nella nozione indicata rientri l'«importo aggiuntivo» versato dall'agente di viaggio nelle particolari circostanze indicate dal giudice del rinvio.

20. Sul primo punto, la posizione di First Choice può essere riassunta come segue. Essa ritiene che il regime di cui all'art. 26 della sesta direttiva costituisca un'eccezione alle regole generali in materia di determinazione della base imponibile poste dall'art. 11 della direttiva stessa, e non un caso particolare di applicazione di tali regole. Sarebbe perciò erroneo interpretare l'espressione «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, alla luce della nozione di corrispettivo accolta dall'art. 11, che, secondo la parte A, n. 1, lett. a), di tale disposizione, include tutte le somme versate per una prestazione di servizi, indipendentemente dal fatto che esse siano versate dal destinatario della prestazione o da un terzo . Infatti, secondo First Choice, a differenza di quanto accade nel regime generale di cui all'art. 11, nell'ambito del regime particolare delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di giri turistici l'art. 26, n. 2, viene in rilievo soltanto lo specifico rapporto intercorrente fra il destinatario e il prestatore di servizi, cioè fra il viaggiatore e (nel caso di specie) l'organizzatore di giri turistici. In tali condizioni, le somme eventualmente versate da un terzo all'organizzatore di giri turistici potrebbero rientrare nella nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» soltanto qualora il terzo abbia agito in qualità di mandatario o rappresentante del viaggiatore.

21. Di opposto avviso sono il Regno Unito, la Germania e la Commissione. In particolare, il Regno Unito e, in una certa misura, la Germania sostengono che la deroga al regime generale della sesta direttiva, introdotta dall'art. 26 della stessa, deve essere limitata, come tutte le disposizioni derogatorie, allo stretto necessario per conseguire la finalità che la norma si prefigge, cioè semplificare l'applicazione del regime generale dell'IVA nel particolare contesto delle operazioni delle agenzie di viaggi, laddove ciò potrebbe dar luogo a considerevoli difficoltà pratiche. In quest'ottica non vi sarebbe ragione di ritenere che l'art. 26, n. 2, deroghi alla nozione di corrispettivo di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a). Dunque, contrariamente a quanto affermato da First Choice, si dovrebbe far riferimento proprio a quest'ultima nozione nell'interpretare l'espressione «importo totale a carico del viaggiatore» di cui al citato art. 26, n. 2. In questa dovrebbero perciò ricomprendersi anche gli importi pagati da un terzo in relazione alla prestazione di servizio resa dall'organizzatore di giri turistici, cioè alla realizzazione del viaggio per il cliente.

22. Da parte sua, la Commissione insiste in particolare sul fatto che l'inclusione nell'«importo totale a carico del viaggiatore» di tutto quanto versato all'organizzatore di giri turistici per il servizio prestato al viaggiatore stesso, ivi compresi gli importi versati da terzi, risponde a un principio generale della materia. Se così non fosse, infatti, si verrebbe a creare una differenza ingiustificata fra il regime particolare previsto dall'art. 26 e il regime ordinario dell'IVA. Considerando, ai fini della determinazione della base imponibile, tutto quanto versato al prestatore per il servizio reso, indipendentemente dal fatto che il versamento provenga dal destinatario della prestazione, dall'acquirente o da un terzo, detto regime risulterebbe meno favorevole di quello particolare.

23. Fra le due tesi esposte, è la seconda che mi trova d'accordo. Rilevo anzitutto che, com'è stato giustamente ricordato, il regime introdotto dall'art. 26 della sesta direttiva mira ad adeguare il regime ordinario dell'IVA, per quanto concerne il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte, alle peculiari caratteristiche dell'attività delle agenzie di viaggio, in particolare allo scopo di evitare le difficoltà che ad esse deriverebbero dall'applicazione di detto regime. Altrettanto giustamente è stato ricordato, poi, che, costituendo un'eccezione al regime ordinario della sesta direttiva, il regime di cui all'art. 26 deve essere applicato nei limiti di quanto necessario per il raggiungimento del suo obiettivo.

24. In effetti, l'art. 26, n. 2, prevede uno specifico sistema di calcolo della base imponibile, il quale permette di semplificare il recupero dell'IVA pagata a monte dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici nell'acquisire da terzi i servizi necessari per la realizzazione di un viaggio. Va considerato, infatti, che i servizi forniti da tali operatori si caratterizzano per il fatto di essere il più delle volte composti da prestazioni, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, acquistate presso terzi ed effettuate sia all'interno che all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile.

25. Ora, nel regime ordinario dell'IVA, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile per la maggior parte delle prestazioni di servizi è costituita dal corrispettivo per il servizio prestato; ne consegue che, al fine di recuperare l'imposta pagata a monte sulle prestazioni di servizi acquistate da altri soggetti per l'organizzazione del viaggio, l'operatore dovrebbe assolvere le necessarie formalità amministrative, prima fra tutte l'identificazione ai fini dell'IVA, in ogni Stato membro in cui ha acquistato tali servizi. E' intuitivo che ciò renderebbe difficoltoso il normale svolgimento delle attività delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici. Per contro, nel regime di cui all'art. 26, n. 2, la base imponibile dell'IVA è costituita dal margine di utile dell'operatore, cioè dalla differenza fra l'«importo totale a carico del viaggiatore» al netto dell'IVA e il costo effettivo comprensivo dell'IVA sostenuto dall'agenzia di viaggi (o, nel nostro caso, dall'organizzatore di giri turistici) per le prestazioni di servizi acquistate da altri soggetti. Essendo assunta come elemento di costo, l'imposta pagata a monte è così implicitamente «recuperata» dall'operatore .

26. Tuttavia, anche se è vero che il diverso sistema di calcolo della base imponibile dell'IVA nel regime di cui all'art. 26 si giustifica alla luce delle finalità di tale regime particolare, non vedo perché, nell'ambito di tale regime, la nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» debba avere una portata diversa da quella della nozione di «corrispettivo» nel regime ordinario. Il fatto che il metodo di calcolo della base imponibile differisca nei due regimi non implica affatto che differiscano anche gli elementi da prendere in considerazione a tal fine. Con ogni evidenza, tali nozioni individuano entrambe il medesimo dato economico, cioè il prezzo pagato al prestatore per il servizio reso, e dovrebbero perciò avere la medesima portata, a meno che una diversa interpretazione non si giustifichi proprio alla luce delle finalità perseguite dal citato art. 26.

27. Ora, il solo argomento invocato da First Choice a fondamento di un'interpretazione più restrittiva della nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» rispetto a quella di «corrispettivo» è la specialità del regime di cui all'art. 26 rispetto alle regole generali della sesta direttiva. Tuttavia, come abbiamo visto, tale specialità non può essere estesa al di là di quanto necessario per il raggiungimento della finalità di detto regime e non vedo, ripeto, in che modo un'interpretazione dell'espressione «importo totale a carico del viaggiatore» alla luce della regola generale di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), sarebbe contraria a tali finalità.

28. Né mi pare fondata la distinzione - fatta sempre da First Choice - secondo cui gli importi versati da un terzo mandatario o rappresentante del viaggiatore rientrerebbero nell'«importo totale a carico del viaggiatore», mentre non vi rientrerebbero le somme versate dal terzo che non fosse legato al viaggiatore da alcun rapporto giuridico. In effetti, come si è visto, nel sistema dell'art. 26 l'espressione «importo totale a carico del viaggiatore» non identifica altro che il prezzo del viaggio, cioè il corrispettivo della «prestazione di servizio (...) fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore» ai sensi della disposizione. Quello che l'art. 26 prende in considerazione è l'aspetto economico, e non giuridico, del mutuo scambio di prestazioni (viaggio/corrispettivo) allo scopo di calcolare il margine di utile dell'operatore attraverso il raffronto fra il prezzo del viaggio ed i costi a tal fine sopportati dall'organizzatore. Nulla invece autorizza a ritenere che, facendo menzione del «viaggiatore», il legislatore comunitario abbia inteso escludere dal computo del margine gli importi pagati a titolo di corrispettivo da terzi che non siano destinatari della prestazione, con la sola eccezione dei terzi che agiscono in nome e per conto del viaggiatore. Né First Choice adduce giustificazioni convincenti al riguardo.

29. Aggiungo che, come pure è stato ricordato, un'interpretazione tendente a ricomprendere nella nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» anche gli importi versati da un terzo a titolo di corrispettivo per l'organizzazione del viaggio trova conferma nella giurisprudenza della Corte, la quale, anche in materia di vendite a prezzi scontati, applica il principio del valore «soggettivo», secondo il quale, ai fini del calcolo della base imponibile nell'ambito del regime ordinario di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il corrispettivo deve essere individuato in tutto

ciò che il fornitore di beni o il prestatore di servizi ha realmente ricevuto in ogni caso concreto .

30. Ritengo pertanto che l'espressione «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, della sesta direttiva comprenda gli importi versati da un terzo all'organizzatore di giri turistici a titolo di corrispettivo per la realizzazione del viaggio .

31. Dato quanto precede, occorre allora determinare, come ho anticipato, se rientri nella predetta nozione l'importo aggiuntivo versato dall'agente di viaggio all'organizzatore di giri turistici, nelle particolari circostanze indicate dal giudice del rinvio. In altri termini, occorre stabilire se detto importo aggiuntivo possa essere considerato come una parte del corrispettivo versato all'organizzatore per la realizzazione del viaggio.

32. In proposito, First Choice sostiene che l'importo aggiuntivo versato dall'agente di viaggio è in realtà riconducibile a un'operazione economica diversa da quella relativa alla vendita del viaggio. Si tratterebbe, a suo dire, del corrispettivo di un servizio prestato dall'organizzatore di giri turistici all'agente di viaggio, servizio consistente nella facoltà lasciata all'agente stesso di fissare liberamente il prezzo cui vendere il viaggio. A sostegno di ciò, First Choice fa valere che il cliente è all'oscuro degli accordi esistenti fra l'agente e l'organizzatore; egli è semplicemente tenuto a pagare il prezzo ridotto del viaggio, traendo beneficio proprio da tale riduzione e non dal pagamento di un importo aggiuntivo all'organizzatore da parte dell'agente di viaggio. Poiché, dunque, la sola operazione economica rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 26 è appunto quella relativa alla vendita del viaggio, First Choice è d'avviso che l'importo aggiuntivo versato dall'agente sfugga all'applicazione del regime particolare previsto da tale disposizione, restando invece assoggettato a tassazione nell'ambito del regime ordinario. Di conseguenza, anche se la nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, dovesse essere interpretata come comprendente le somme versate da terzi all'organizzatore di giri turistici a titolo di corrispettivo per la realizzazione del viaggio, l'importo aggiuntivo versato dall'agente di viaggio non sarebbe riconducibile a tale nozione.

33. Da parte mia, tutto quel che posso dire in proposito è che, alla luce dei criteri enucleati dalla costante giurisprudenza della Corte, per poter considerare l'importo aggiuntivo versato dall'agente di viaggio come una parte del corrispettivo del servizio prestato dall'organizzatore di giri turistici, occorre che vi sia un nesso diretto fra il versamento di detto importo e la prestazione del servizio. Occorre cioè che tale importo aggiuntivo sia versato all'organizzatore di giri turistici affinché questi provveda a realizzare il viaggio in favore dell'acquirente . Dagli elementi fattuali richiamati nel quesito sembra doversi dedurre che è proprio ciò quel che si verifica; in particolare, mi pare significativo che, nell'ipotesi fatta dal giudice del rinvio, l'organizzatore di giri turistici sia disposto a vendere il viaggio al cliente soltanto a condizione di percepire l'intero prezzo di catalogo, e che d'altronde egli remunererà l'agente di viaggio proprio sulla base di tale prezzo, e non di quello, eventualmente ridotto, pagato dal cliente . Ciò posto, ritengo che spetti comunque al giudice del rinvio, alla luce di tutti gli elementi di cui dispone, accertare l'esistenza di tale condizione nelle concrete circostanze del caso di specie.

34. Per concludere, credo che si debba risolvere il quesito proposto dalla Court of Appeal nel senso che nella nozione di «importo totale a carico del viaggiatore» di cui all'art. 26, n. 2, della sesta direttiva rientrano tutti gli importi ricevuti dall'agenzia di viaggi o dall'organizzatore di giri turistici a titolo di corrispettivo per la realizzazione del viaggio. Spetta al giudice del rinvio accertare, sulla base degli elementi di fatto che gli sono sottoposti, se l'importo che, nelle circostanze indicate dallo stesso giudice, un agente di viaggio, operante quale intermediario per conto di un organizzatore di giri turistici, ha versato a quest'ultimo a complemento del prezzo pagato dall'acquirente di un viaggio organizzato costituisca un corrispettivo di tal genere.

V - Conclusioni

35. Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, suggerisco pertanto alla Corte di rispondere nei seguenti termini al quesito sottoposto dalla Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) con ordinanza 13 marzo 2001:

«L'art. 26, n. 2, 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, va interpretato nel senso che nella nozione di "importo totale a carico del viaggiatore" ivi contemplata rientrano tutti gli importi ricevuti a titolo di corrispettivo per la realizzazione del viaggio dalle agenzie di viaggi o dagli organizzatori di giri turistici cui si applica il regime particolare previsto dalla disposizione, indipendentemente dal fatto che detti importi siano versati dal viaggiatore stesso o da terzi. Spetta al giudice del rinvio accertare se l'importo che, nelle circostanze indicate dallo stesso giudice, un agente di viaggio, operante quale intermediario per conto di un organizzatore di giri turistici, ha versato a quest'ultimo a complemento del prezzo pagato dall'acquirente di un viaggio organizzato costituisca un corrispettivo di tal genere».