Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 5 settembre 2018(1)

Causa C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

contro

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Acconti – Fatto generatore dell'imposta – Regime speciale delle agenzie di viaggio – Determinazione del margine di profitto – Costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio»

I. Introduzione

1. La Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (in prosieguo: la «Skarpa») è un'agenzia di viaggio. La Skarpa percepisce acconti dai suoi clienti che possono coprire sino al 100% del prezzo che essi sono tenuti a versare. Secondo le disposizioni generali della normativa dell'Unione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), quando gli acconti sono versati prima che i servizi siano effettivamente prestati, l'IVA diviene applicabile a tali acconti, e all'importo incassato.

2. Al contempo, i servizi della Skarpa sono soggetti alle norme sull'IVA previste dal regime particolare delle agenzie di viaggio. In base a tale regime, la Skarpa applica l'IVA sul suo margine di profitto. Tuttavia, il margine di profitto finale della Skarpa non è ancora noto quando vengono incassati gli acconti: gli importi esatti che devono essere versati dalla Skarpa ai suoi fornitori possono non essere ancora fissati o possono subire modifiche.

3. La Skarpa e l'autorità tributaria nazionale dissentono sul momento esatto in cui l'IVA sui servizi di viaggio diviene esigibile. La Skarpa ritiene che l'IVA divenga esigibile quando il margine di profitto diviene definitivamente noto. Il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia) ritiene che l'IVA sia già esigibile quando viene pagato l'acconto.

4. È in tale contesto che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) chiede, in sostanza, se la norma generale sull'esigibilità dell'imposta dovuta sugli acconti

si applichi ai servizi rientranti nel regime *speciale* sul margine di profitto delle agenzie di viaggio. In caso di risposta affermativa, tale giudice del rinvio intende conoscere l'importo al quale l'IVA dovrebbe essere applicata, dato che il margine di profitto finale può essere determinato solo dopo che gli acconti sono stati versati.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. L'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA») prevede che «il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

6. L'articolo 65 della medesima direttiva precisa che «in caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

7. Inoltre, in deroga agli articoli 63, 64 e 65, l'articolo 66 della direttiva IVA consente agli Stati membri di stabilire che l'IVA deve divenire esigibile in uno di tre diversi momenti.

8. Gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA contengono norme sul regime speciale delle agenzie di viaggio. Gli articoli da 306 a 308 sono formulati nel modo seguente:

«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.

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».

B. Diritto nazionale

9. La Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi) (Dz. U. 2011 n. 177, posizione 1054, come modificata; in prosieguo: la «legge sull'IVA») prevede quanto segue:

«Articolo 19a, paragrafo 8

Qualora, anteriormente a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, venga incassata la totalità o una parte del prezzo, in particolare: un anticipo, un acconto, una caparra, una rata, un contributo alle spese di costruzione o di abitazione anteriore alla costituzione di un diritto di tipo cooperativo su un locale residenziale o su un locale avente altra destinazione, il debito d'imposta sorge al momento del suo incasso, a concorrenza dell'importo incassato, fatto salvo il paragrafo 5, punto 4.

(...)

Articolo 119

1. La base imponibile di una prestazione di servizi turistici è costituita dall'importo del margine di profitto, diminuito dell'importo dell'imposta dovuta, fatto salvo il paragrafo 5.

2. Per margine di profitto, ai sensi del paragrafo 1, si intende la differenza tra l'importo a carico dell'acquirente del servizio ed il costo effettivo sostenuto dal soggetto passivo per l'acquisto di beni e di servizi da altri soggetti passivi a diretto vantaggio del viaggiatore; per servizi a diretto vantaggio del viaggiatore si intendono i servizi che costituiscono una componente dei servizi turistici forniti e, in particolare, il trasporto, l'alloggio, il vitto e l'assicurazione».

10. Secondo l'ordinanza di rinvio, la Polonia si è avvalsa dell'articolo 66 della direttiva IVA e ha applicato una norma specifica agli acconti versati per servizi turistici (3). È stato confermato in udienza dal governo polacco che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, l'atto contenente tale norma è stato abrogato senza essere, a quanto risulta, sostituito da altre disposizioni specifiche relative ai servizi di viaggio (4).

III. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

11. La Skarpa è un'agenzia di viaggio. I suoi servizi rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggio (in prosieguo: il «regime speciale delle agenzie di viaggio») previsto agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA e all'articolo 119 della legge sull'IVA. Ritenendo poco chiaro il momento in cui l'IVA diviene esigibile per gli acconti percepiti dalle agenzie di viaggio, la Skarpa ha chiesto al Ministro delle Finanze di fornire una specifica interpretazione su tale punto.

12. La tesi della Skarpa era che l'IVA dovesse divenire esigibile per i suoi servizi solo quando la stessa fosse in grado di determinare il margine di profitto finale. Per contro, il Ministro delle Finanze ha assunto la posizione secondo la quale l'IVA diviene esigibile al momento del versamento dell'acconto, purché il pagamento sia effettuato per un servizio specifico e chiaramente definito. Per stabilire il margine di profitto/la base imponibile in tale momento, la Skarpa dovrebbe tener conto dei costi previsti e, successivamente, effettuare le opportune rettifiche ove necessario.

13. La Skarpa ha contestato la specifica interpretazione del Ministro delle Finanze dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunale amministrativo del voivodato di Cracovia,

Polonia). Giudicando tale interpretazione non corretta e procedendo al suo annullamento, detto giudice ha dichiarato che l'IVA diviene esigibile solo quando il margine di profitto finale è noto: qualsiasi altra soluzione darebbe luogo ad un'inammissibile modifica delle norme di legge sulla base imponibile, in quanto non consentirebbe di prendere in considerazione il «margine di profitto effettivo» e sarebbe basata su stime, il cui uso dovrebbe essere limitato a casi rigorosamente definiti. La rettifica della dichiarazione fiscale dovrebbe essere operata come eccezione e non come regola.

14. Il Ministro delle finanze ha impugnato tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), il giudice del rinvio. Detto giudice nutre dubbi sul fatto che la norma speciale sulla base imponibile per i servizi delle agenzie di viaggio incida sulla determinazione del momento in cui l'IVA per tali servizi diviene esigibile. Sebbene il cliente acquisti un servizio specifico e individuabile, i costi sostenuti dall'agenzia di viaggio saranno noti solo in seguito. Per tale ragione, il giudice del rinvio considera che la norma generale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA non sia applicabile. Detto giudice, tuttavia, ammette altresì che siffatta soluzione non è prevista nella direttiva IVA e potrebbe essere desunta soltanto dal suo sistema generale.

15. Qualora questa Corte dovesse decidere che l'IVA diviene esigibile quando l'acconto viene incassato, il giudice del rinvio chiede inoltre se l'IVA debba essere calcolata sull'importo incassato (se si applichi la norma generale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA), oppure se si debba tener conto del particolare metodo di determinazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 308 della direttiva IVA. A tal riguardo, il giudice del rinvio considera che la base imponibile debba essere costituita dal margine di profitto (e non dall'importo incassato come acconto) e che tale margine debba essere calcolato in base ai costi sostenuti sino all'incasso dell'acconto. Il giudice del rinvio ritiene non convincente la posizione del Ministro delle finanze riguardante la presa in considerazione dei costi previsti. Siffatta posizione, sebbene giustificata e dettata da considerazioni di ordine pratico, non è suffragata dal tenore letterale dell'articolo 65 e dell'articolo 308 della direttiva IVA. D'altra parte, tassare l'agenzia di viaggio sull'importo incassato significherebbe tassare un importo significativamente più elevato della base imponibile che occorre infine stabilire.

16. In tali circostanze, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della [direttiva 2006/112] debbano essere interpretate nel senso che il debito d'imposta a titolo di acconti incassati dal soggetto passivo che fornisce servizi turistici, tassati secondo il regime speciale previsto per le agenzie di viaggio agli articoli da 306 a 310 della [direttiva 2006/112], sorge nel momento indicato all'articolo 65 della [direttiva 2006/112].

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 65 della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che, ai fini della tassazione, l'acconto incassato dal soggetto passivo che fornisce servizi turistici, tassati secondo il regime speciale previsto per le agenzie di viaggio agli articoli da 306 a 310 della [direttiva 2006/112], è diminuito dei costi, di cui all'articolo 308 della [direttiva 2006/112], effettivamente sostenuti dal soggetto passivo fino al momento dell'incasso dell'acconto».

17. Hanno presentato osservazioni scritte la Skarpa, il governo polacco e la Commissione europea. La Skarpa, lo Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, Polonia), i governi tedesco e polacco, nonché la Commissione hanno presentato osservazioni orali all'udienza che si è tenuta il 7 giugno 2018.

IV. Valutazione

18. Le presenti conclusioni sono articolate come segue. Nella parte A, suggerirò, in risposta alla prima questione del giudice del rinvio, che la norma speciale contenuta nell'articolo 308 della direttiva IVA, relativa alla *base imponibile*, non esclude la contemporanea applicazione della norma generale contenuta nell'articolo 65 della direttiva IVA, riguardante il momento in cui l'imposta diviene esigibile in caso di versamento dell'acconto. Nella parte B, in risposta alla seconda questione, proporrò che l'IVA debba essere calcolata sul margine di profitto – stabilito come la differenza tra la somma incassata come acconto e la percentuale corrispondente del costo complessivo previsto per una determinata operazione.

A. Sulla prima questione: applicabilità ai servizi delle agenzie di viaggio della norma generale contenuta nell'articolo 65 della direttiva IVA

19. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se la norma generale contenuta nell'articolo 65 della direttiva IVA, secondo la quale l'IVA è esigibile al momento dell'incasso dell'acconto, si applichi agli acconti versati per i servizi di un'agenzia di viaggio.

20. La Skarpa ha chiarito in udienza che, di norma, i suoi clienti versano anzitutto il 30% del servizio prenotato, mentre il resto viene versato prima della partenza. I costi sono sostenuti circa un mese prima della prestazione del servizio, ma l'importo esatto di tali costi è noto solo in seguito. Secondo la Skarpa, ciò è dovuto principalmente: i) al fatto che il prezzo è basato su un numero preventivato di viaggiatori spesso diverso dal loro numero effettivo ; ii) alle fluttuazioni dei tassi di cambio, e iii) a costi imprevisti.

21. In tali circostanze, come può l'IVA divenire esigibile quando non è chiaro *quale sia l'importo* da considerare come base per il suo calcolo?

22. Secondo la Skarpa, è semplicemente impossibile applicare la regola temporale contenuta nell'articolo 65 della direttiva IVA e applicare l'IVA quando l'acconto viene incassato. Essa sostiene che l'IVA non diviene esigibile fino a quando il margine di profitto non sia determinato, determinazione che costituisce l'aspetto essenziale del regime speciale delle agenzie di viaggio. La norma contenuta nell'articolo 308 della direttiva IVA modifica quindi non solo la questione concernente *ciò che* costituisce la base imponibile (margine di profitto anziché importo incassato), ma posticipa altresì *il momento in cui* l'IVA diviene esigibile. In altri termini, il modo in cui l'IVA viene applicata in questo contesto deve essere adeguato alla specificità dei servizi di viaggio.

23. Il Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, i governi tedesco e polacco nonché la Commissione ritengono che gli articoli 65 e 308 della direttiva IVA possano (e debbano) essere applicati contemporaneamente. Entrambe le norme riguardano aspetti diversi della riscossione dell'IVA e l'applicazione della norma generale non osta all'applicazione delle norme speciali. I costi sono sostenuti in momenti diversi, prima, durante, o addirittura dopo, la prestazione del servizio pertinente. A loro avviso, posticipare l'esigibilità dell'IVA nel modo suggerito dalla Skarpa andrebbe al di là dell'obiettivo perseguito dal regime speciale delle agenzie di viaggio, e comporterebbe un vantaggio ingiustificato.

24. Condivido, in linea di principio, quest'ultima posizione. A mio avviso, l'applicazione della norma generale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA (1) non esclude l'applicazione della norma speciale contenuta nell'articolo 308 (2), semplicemente perché, nel contesto della causa in esame, queste due disposizioni riguardano questioni diverse. La prima riguarda *quando* l'IVA è esigibile, mentre l'altra definisce *cosa* costituisca la base imponibile. Queste due disposizioni non si escludono quindi reciprocamente (3).

1. Norma generale: quando l'IVA è esigibile?

25. Le norme sull'esigibilità dell'IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono previste agli articoli da 63 a 66 della direttiva IVA. Ai sensi dell'articolo 63, l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (5). In caso di pagamento di acconti, l'IVA diventa esigibile, a norma dell'articolo 65, «al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

26. Dai lavori preparatori relativi all'articolo 65 emerge che era considerato essenziale per l'armonizzazione dell'IVA definire il fatto generatore dell'imposta a livello dell'Unione (6). La ratio della norma riguardante l'esigibilità dell'imposta sugli acconti era descritta nei seguenti termini: «quando vengono incassati acconti anteriormente al fatto generatore, il loro incasso rende esigibile l'imposta, poiché i contraenti dimostrano in tal modo di voler trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione del fatto generatore» (7).

27. L'articolo 65 della direttiva IVA rientra nel titolo VI della medesima direttiva, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta». È il titolo VII a disciplinare, tuttavia, la base imponibile. Pertanto, anche il sistema e il contesto dell'articolo 65 confermano chiaramente che tale disposizione è incentrata principalmente sull'aspetto *temporale* della riscossione dell'IVA, e solo in subordine e in modo (logicamente) limitato su ciò che costituisce la base imponibile (l'acconto versato in un determinato momento).

2. Norme speciali su ciò che costituisce la base imponibile per i servizi delle agenzie di viaggio

28. Tutte le parti e i soggetti interessati, fatta eccezione per la Skarpa, hanno sostenuto che il regime speciale delle agenzie di viaggio non è un regime tributario indipendente ed esaustivo che disciplina tutti gli aspetti della determinazione dell'IVA per i servizi prestati dalle agenzie di viaggio. Si tratta piuttosto di una serie di norme che consentono deroghe limitate – quelle necessarie per raggiungere l'obiettivo specifico perseguito da tale regime speciale dell'IVA, senza tuttavia derogare ad altri elementi del regime generale dell'IVA (8).

29. Condivido tale posizione.

30. Il regime speciale delle agenzie di viaggio persegue un duplice obiettivo. In primo luogo, la Corte ha chiarito più volte che il regime speciale delle agenzie di viaggio è diretto a evitare difficoltà pratiche derivanti dall'«applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte» (...) «a causa della pluralità delle prestazioni [delle agenzie di viaggio] e del luogo in cui vengono fornite» (9).

31. In secondo luogo, tale regime è volto altresì a mantenere la riscossione dell'IVA per tali servizi negli Stati membri in cui i servizi sono prestati, mentre la riscossione dell'imposta corrispondente ai servizi prestati dall'agenzia di viaggio avviene nello Stato membro in cui quest'ultima è stabilita(10).

32. Pertanto, secondo il regime speciale delle agenzie di viaggio, dette agenzie non sono legittimate a detrarre l'IVA a monte applicata ai servizi prestati dai loro fornitori in diversi Stati membri. Esse applicano, in realtà, tale imposta ai loro clienti come componente dei costi (11), unitamente alla propria IVA a valle da applicare sul margine di profitto e da versare nello Stato membro di stabilimento (12). In altri termini, il prezzo di un pacchetto turistico include il prezzo dei servizi prestati dai fornitori, compresa l'IVA applicata da questi ultimi, il margine di profitto dell'agenzia di viaggio (che in tale fase non è ancora definitivo) e l'IVA che le agenzie di viaggio sono tenute a versare su tale margine.

33. Gli elementi descritti in precedenza dimostrano quindi che gli articoli da 306 a 308 della direttiva IVA contengono una doppia deroga: alla definizione della base imponibile (da cosa è costituita) e al luogo di imposizione (dove). Tuttavia, tali disposizioni tacciono riguardo al fatto generatore e all'esigibilità dell'imposta.

3. Contemporanea applicazione dell'articolo 65 e degli articoli da 306 a 308 della direttiva IVA

34. Come risulta già dalle due sezioni precedenti, una volta concentrata l'attenzione sull'esatta natura di entrambe le disposizioni in questione, l'argomento dell'«incompatibilità» tra la norma generale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA, da un lato, e la norma speciale contenuta negli articoli da 306 a 308 della stessa direttiva, dall'altro, diviene alquanto inconsistente. In altri termini, la disciplina speciale contenuta negli articoli da 306 a 308 della direttiva IVA riguarda il «*che cosa*» e il «*dove*». La prima parte dell'articolo 65, e in realtà la logica e il fine generale del titolo VI riguardano il «*quando*».

35. Va osservato inoltre che, da un lato, la norma generale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA si applica a prescindere dal settore considerato. Tale norma indica *quando* l'IVA diviene esigibile. Essa prevede che tale momento si verifica quando l'acconto viene versato. D'altro lato, la norma contenuta nell'articolo 308 della direttiva IVA si applica soltanto alle agenzie di viaggio e definisce *ciò che* costituisce la base imponibile per i servizi da esse prestati. Tale base imponibile è il margine di profitto, definito come la «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».

36. Esistono due controargomentazioni a tale modo di intendere il rapporto tra queste due disposizioni: testuale e teleologica.

37. A livello testuale, è stabilito nella parte finale dell'articolo 65 che l'imposta diventa esigibile «a concorrenza dell'importo incassato» (13). Si potrebbe quindi sostenere che l'articolo 65 prevede altresì che la base imponibile, per gli acconti, debba sempre corrispondere all'importo incassato.

38. Alla luce delle considerazioni generali formulate nelle precedenti sezioni, ma anche per pura logica, ritengo tale interpretazione problematica. Ciò che dovrebbe essere assoggettato a imposta, nell'ambito di un pagamento riscosso, è la «base imponibile» o, piuttosto, la parte imponibile del pagamento riscosso. Ciò non significa naturalmente che qualsiasi pagamento riscosso sia automaticamente assoggettato a imposta. Ancora una volta, ai fini della determinazione dell'importo (imponibile) riscosso in caso di servizi forniti dalle agenzie di viaggio, occorre fare riferimento alla disposizione speciale di cui all'articolo 308 che definisce, infatti, «la base imponibile» a tal fine (14).

39. A livello teleologico, si dovrebbe ricordare che gli articoli da 306 a 308, o piuttosto l'intero

capo 3 rientrano nel titolo XII della direttiva IVA, intitolato «I regimi speciali» (dei rispettivi settori o attività). Si potrebbe pertanto suggerire che il legislatore dell'Unione intendeva istituire un «regime» separato, potenzialmente derogatorio non solo degli elementi espressamente previsti nell'ambito del relativo capo dedicato a ciascun regime speciale, ma anche delle ulteriori e generali disposizioni che potrebbero far sorgere potenzialmente problemi nell'applicazione di tale regime speciale.

40. Comprendo perfettamente la più ampia logica di tale argomento. Sembrerebbe tuttavia che siffatto approccio sia in contrasto con la giurisprudenza consolidata, che insiste sulla rigorosa e restrittiva interpretazione di qualsiasi deroga al regime generale dell'IVA, sia sul piano generale che con particolare riferimento al regime speciale delle agenzie di viaggio.

41. Sul piano generale, secondo un approccio consolidato di questa Corte, qualsiasi deroga prevista nella direttiva IVA dovrebbe essere interpretata in senso restrittivo. Ciò significa che il suo ambito di applicazione dovrebbe essere rigorosamente limitato al testo e all'obiettivo per il quale tale deroga è stata prevista, anche nell'eventualità che sia possibile ipotizzare una deroga più ampia. Più di recente, tale principio è stato ancora una volta sottolineato dalla Corte nella sentenza *Avon Cosmetics* (15), che respinge chiaramente l'idea che una deroga prevista riguardo al calcolo della base imponibile in un modello di vendita diretta possa essere interpretata nel senso che consente altresì la detrazione di costi di prodotti acquistati a scopo dimostrativo dall'imposta dovuta a monte. Consentire tale ulteriore deroga (certamente propugnabile in generale) significherebbe, in realtà, che una deroga prevista relativamente a uno specifico elemento sarebbe poi consentita per generare ulteriori «effetti a catena» nell'intero sistema dell'IVA, che determinerebbero la creazione di una serie di regimi «à la carte» paralleli, che andrebbero chiaramente al di là dell'ambito di applicazione della deroga (16).

42. Per quanto riguarda il regime speciale delle agenzie di viaggio, la Corte ha ripetutamente ricordato che «quale eccezione al regime normale della direttiva [IVA] [il regime speciale delle agenzie di viaggio] dev'essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo» (17). Essa ha inoltre riconosciuto la contemporanea applicazione di tale regime con le disposizioni generali pertinenti del regime dell'IVA, ove le norme generali sono applicabili agli aspetti di un'operazione non rientranti nella deroga delle agenzie di viaggio (18).

43. Non vedo come gli obiettivi perseguiti dal regime speciale delle agenzie di viaggio (19) possano essere pregiudicati dall'applicazione della regola temporale di cui all'articolo 65 della direttiva IVA. Con l'IVA che diviene esigibile al momento dell'incasso dell'acconto, l'imposta sarebbe ancora applicata ai servizi di viaggio nello Stato membro in cui sono prestati. Tale imposta non sarebbe detratta in tali Stati ma ripercossa sul cliente dall'agenzia di viaggio e quest'ultima applicherebbe la sua IVA a valle al margine di profitto e la verserebbe nello Stato membro di stabilimento.

44. Gli argomenti dedotti dalla Skarpa nell'ambito della causa in esame non sembrano incidere su tale conclusione generale .

45. In primo luogo, la Skarpa sostiene che il margine di profitto costituisce un elemento essenziale del regime del margine. Pertanto, quando il margine esatto non è noto, l'IVA non diviene esigibile. Tale argomento sembra ispirarsi alla giurisprudenza della Corte da cui risulta che l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA richiede che tutti gli elementi dell'operazione debbano essere determinati (20).

46. È vero che la giurisprudenza richiede un determinato grado di certezza in modo tale che l'IVA possa essere applicata alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizi. Dalla sentenza *BUPA*

Hospitals deriva che tale certezza non è data, in linea di principio, nel caso di «una somma forfettaria versata per beni indicati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere unilateralmente in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato» (21).

47. Trovo difficile applicare tale giurisprudenza alla causa in esame. Contrariamente alle situazioni di fatto in tali cause, la natura e il contenuto del servizio prestato dalle agenzie di viaggio tendono ad essere ben noti e definiti, spesso con un elevato grado di precisione, anche giungendo, come chiaramente esposto in udienza, fino al punto di garantire l'affaccio in una determinata direzione della stanza prenotata. In tali circostanze, è difficile ipotizzare che il margine di profitto costituisca un elemento essenziale del «fatto generatore dell'imposta». Mi sembra un aspetto alquanto tecnico della riscossione dell'imposta, solitamente ignoto al cliente, che non rientra quindi nella serie di elementi di un'operazione da definire preventivamente.

48. La Skarpa sostiene inoltre che l'imposizione degli acconti, quando il margine di profitto non è ancora noto, sarà causa, in concreto, di problemi gravi e sproporzionati: Le dichiarazioni IVA dovrebbero essere costantemente rettificate. Secondo la Skarpa, ciò sarebbe contrario agli obiettivi del regime del margine di profitto. Nel corso dell'udienza è inoltre emerso che in tale affermazione si celano in realtà due tesi: la questione relativa alla conoscenza (margine di profitto noto o ignoto) e quella relativa alle difficoltà pratiche di rettifica.

49. In secondo luogo, per quanto riguarda la questione del margine ignoto, è stato confermato in udienza dalla Skarpa che, in genere, il prezzo applicato ai clienti dall'agenzia di viaggio sembra essere composto da un insieme di diversi importi. L'IVA che deve essere successivamente calcolata e versata dall'agenzia di viaggio è, in realtà, già inclusa in tale «prezzo di catalogo». Il margine di profitto finale sembra essere quindi calcolato «per esclusione» nel senso che una volta che i costi effettivi sono dedotti dal pagamento incassato, il resto viene suddiviso tra il margine di profitto e l'IVA. In tal modo, l'agenzia di viaggio non invia al cliente fatture rettificate.

50. A titolo di esempio: supponendo che il prezzo del viaggio sia EUR 1000 e che i costi ammontino a EUR 800, la differenza di EUR 200 deve essere suddivisa tra il margine di profitto e l'IVA. Immaginiamo che l'aliquota dell'IVA sia 21%. La somma di EUR 200 rappresenta quindi il 121%, che sarà suddiviso tra l'IVA corrispondente a EUR 34,71 e il margine di profitto corrispondente a EUR 165,29.

51. Se questo è effettivamente il modo di operare del settore, che, se ho ben compreso, è stato confermato in udienza dalla Skarpa, insieme al fatto che il prezzo di catalogo è già comprensivo dell'IVA e che le agenzie di viaggio non applicherebbero l'IVA separatamente in momento successivo, l'unica deduzione logica che posso trarre da tali dichiarazioni è la seguente: un'agenzia di viaggio ragionevolmente ben gestita deve redigere, in effetti, un stima alquanto dettagliata dei costi previsti e del margine di profitto stimato, per essere in grado di pubblicare qualsiasi prezzo sul catalogo.

52. Pertanto, sebbene l'esatto margine di profitto possa, in effetti, non essere noto al momento dell'acconto o al momento della prestazione effettiva del servizio, o anche dopo un lungo periodo di tempo (fino a quando e sempreché tutti i pagamenti a favore di un determinato fornitore e/o per una determinata stagione siano effettuati), resta il fatto che qualsiasi agenzia di viaggio che non intenda subire perdite dispone probabilmente di una stima alquanto dettagliata dei costi previsti prima di organizzare e di pubblicizzare un determinato viaggio.

53. In terzo luogo, riguardo alle difficoltà pratiche indicate dalla Skarpa, in particolare la

necessità di ulteriori rettifiche, occorre semplicemente suggerire che siffatto argomento può difficilmente giustificare, di per sé, l'effettiva esclusione delle norme di legge in materia di IVA (22).

54. Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dalla Skarpa, siffatte difficoltà pratiche non sono quelle che il regime del margine di profitto è destinato a evitare. Come è stato chiarito nei paragrafi precedenti (23), il regime speciale delle agenzie di viaggio era destinato a far venir meno la necessità, per tali agenzie, di dichiarare le detrazioni dell'IVA in tutta l'Unione europea. Tuttavia, detto regime era difficilmente inteso a esentarle da tutti gli adempimenti amministrativi cui deve far fronte ogni soggetto passivo in circostanze analoghe (24).

55. Tale conclusione appare tanto più giustificata dal momento che la tesi contraria, conferirebbe all'agenzia di viaggio un doppio vantaggio finanziario: essa avrebbe diritto a versare l'IVA anche dopo la prestazione dei servizi, ogniqualvolta il margine di profitto diventi noto, mentre l'imposta verrebbe addebitata ai clienti anticipatamente. Non vedo come siffatta interpretazione possa offrire un ragionevole bilanciamento di tutti gli interessi coinvolti.

56. Infine, il problema della natura provvisoria del margine di profitto quando viene incassato l'acconto non sembra essere limitato all'acconto. Dalla descrizione fornita in udienza evinco che, invero, il margine di profitto può rimanere ignoto anche dopo la prestazione dei servizi di viaggio, quando vengono effettuate rettifiche da parte dei fornitori delle agenzie.

57. Tale circostanza pone soltanto in rilievo il problema generale dell'argomento della Skarpa su tale punto. Portando tale argomento alla sua completa conclusione logica, la Skarpa non chiede, in realtà, solo la deroga dall'articolo 65 della direttiva IVA, in quanto lo stesso argomento potrebbe essere esteso fino ad escludere l'applicabilità anche dell'articolo 63 (25). Inoltre, poiché l'esatto margine di profitto può non essere noto quando i servizi vengono prestati, il momento in cui l'IVA diventa esigibile dipenderebbe, infatti, completamente dall'autodichiarazione dell'agenzia di viaggio riguardo al momento in cui essa ritiene di conoscere l'esatto ammontare del margine di profitto. Ciò accade probabilmente non già quando il servizio in questione viene prestato, bensì settimane o mesi dopo, o forse anche alla fine di ogni stagione, quando disporrà di una distinta completa di tutti i costi effettivi sostenuti per ogni singolo servizio costitutivo della prestazione. Inutile dire che, per l'intera durata di tali periodi, le rispettive risorse non sarebbero a disposizione dello Stato(26).

58. Alla luce delle suesposte considerazioni, la mia conclusione intermedia è che la direttiva IVA va interpretata nel senso che l'imposta diviene esigibile sugli acconti incassati da un soggetto passivo che fornisce servizi di viaggio, tassati secondo il regime speciale delle agenzie di viaggio previsto agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, nel momento definito all'articolo 65 della direttiva IVA, ossia quando viene incassato il rispettivo acconto.

B. Sulla seconda questione: come determinare l'IVA quando la base imponibile non è nota

59. Con la seconda questione, il giudice del rinvio intende accertare, qualora l'imposta sia effettivamente esigibile al momento dell'incasso, come tale imposta debba essere determinata quando l'esatto margine di profitto, ossia la base imponibile, non è ancora noto.

60. Il Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, i governi polacco e tedesco nonché la Commissione concordano sul fatto che l'IVA non debba essere applicata all'*importo incassato*, ma al *margine di profitto* (27). Tuttavia, le proposte sulle modalità di determinazione di detto margine al momento dell'incasso dell'acconto differiscono.

61. Il Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale sostiene che il margine di profitto

dovrebbe essere determinato al momento dell'incasso dell'acconto, sulla base dei costi *previsti*. Le rettifiche necessarie devono essere effettuate successivamente – nella dichiarazione fiscale del rispettivo periodo contabile durante il quale viene prestato il servizio. Analogamente il governo polacco afferma che per stabilire il margine di profitto al momento dell'incasso dell'acconto, la Skarpa dovrebbe adottare l'«approccio funzionale» e utilizzare come base i costi previsti.

62. All'udienza, il governo tedesco ha espresso una posizione (in parte) simile. Esso ha sostenuto che per determinare il margine di profitto, i costi da prendere in considerazione dovrebbero essere i costi sostenuti e i costi previsti (prevedibili). Secondo tale governo, l'espressione «il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio», contenuta nell'articolo 308 della direttiva IVA, dovrebbe essere intesa in tal senso.

63. Secondo la Commissione, tener conto dei costi previsti al fine di stabilire il margine di profitto al momento dell'incasso dell'acconto sarebbe contrario alla formulazione dell'articolo 308 della direttiva IVA. Tale disposizione fa riferimento al «costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio» (28). Pertanto, è possibile basarsi solo sui costi effettivi sostenuti fino a tale incasso per determinare il margine di profitto quando vengono incassati acconti. La posizione della Commissione corrisponde altresì alla soluzione suggerita dal giudice del rinvio.

64. Come discusso ulteriormente in udienza, esistono in sostanza cinque diverse opzioni riguardo al modo in cui è possibile affrontare, in teoria, il problema del calcolo del margine di profitto e della presa in considerazione dei costi in tali circostanze.

i) L'articolo 65 della direttiva IVA non è applicabile. L'IVA non deve essere applicata quando viene incassato l'acconto e occorre basarsi sul margine di profitto ai fini del calcolo dell'IVA quando tale margine è definitivamente noto (posizione della Skarpa),

ii) L'IVA deve essere applicata all'importo dell'acconto incassato (e non al margine di profitto). Ciò deriverebbe dall'applicazione testuale dell'articolo 65 della direttiva IVA.

iii) L'IVA dovrebbe essere applicata al margine di profitto, calcolato sottraendo una percentuale dei costi previsti per una determinata operazione dall'importo incassato come acconto. Tale percentuale corrisponderebbe alla quota che l'importo incassato rappresenta sul prezzo totale del servizio (posizione del Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale e del governo polacco).

iv) L'IVA dovrebbe essere applicata al margine di profitto, ma tale margine dovrebbe essere stabilito al momento dell'incasso dell'acconto, sottraendo i costi effettivi compresi come costi effettivamente sostenuti dall'agenzia di viaggio fino al momento dell'incasso dell'acconto (posizione della Commissione suggerita altresì dal giudice del rinvio).

v) L'IVA sarebbe applicata al margine di profitto, ancora stabilito al momento dell'incasso dell'acconto, ma basato sui costi sostenuti dall'agenzia di viaggio fino al momento dell'incasso dell'acconto e sui costi previsti, purché tutti i costi previsti non siano stati ancora sostenuti (posizione del governo tedesco).

65. La semplice enumerazione di tutte queste opzioni (almeno teoricamente ammissibili) dimostra che la risposta da fornire è tutt'altro che chiara. Tuttavia, alcune opzioni sono più problematiche di altre.

66. Per le ragioni già discusse dettagliatamente nella risposta alla prima questione (29), la prima posizione, sostenuta dalla Skarpa, semplicemente non può essere ammessa senza causare un'ulteriore distorsione dell'intero sistema della riscossione dell'IVA. Inoltre, qualora dovesse essere adottato siffatto approccio, perché fermarsi agli articoli 65 e 63. Potrebbero esservi

potenzialmente anche altre disposizioni (generali) della direttiva IVA che potrebbero essere «idealmente» sottoposte a un ulteriore adeguamento per provvedere alle specifiche esigenze (oggettivamente, e indubbiamente del tutto giustificate) di un settore specifico. Ma ciò è esattamente il terreno scivoloso che questa Corte tenta di evitare.

67. Per le ragioni anch'esse già accennate nei precedenti paragrafi (30), non può essere ammessa neppure la seconda opzione. È vero che l'articolo 65 della direttiva IVA stabilisce che «l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso *a concorrenza dell'importo incassato*» (31). Tuttavia, adottare tale posizione porterebbe anche, per definizione, in tutti i casi, a un risultato sproporzionato (presumibilmente in via provvisoria), in quanto tale importo imponibile iniziale sarebbe per definizione più elevato dell'importo imponibile da determinare successivamente. Anche per tale ragione, ritengo che il riferimento fatto, nell'articolo 65, all'«importo incassato», debba essere inteso come rinvio alla norma generale secondo la quale l'imposta deve essere applicata a «tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore (...)». Ciò deriva dall'articolo 73 della direttiva IVA (32). Più in particolare, nel presente contesto, ritengo che l'espressione «a concorrenza dell'importo incassato», contenuta nell'articolo 65 della direttiva IVA, debba essere intesa come riferita alla *base imponibile incassata*. Tale base imponibile è, ai sensi della norma specifica di cui all'articolo 308 della direttiva IVA, il margine di profitto. Tale norma speciale è quindi riconducibile alla logica dell'articolo 65 della direttiva IVA quando quest'ultima fa riferimento all'«importo incassato».

68. Non ho difficoltà a riconoscere che la quarta e la quinta opzione deriverebbero più direttamente dal testo dell'articolo 308 della direttiva IVA. Tuttavia, temo che esse trasformino in una «missione impossibile» l'esercizio alquanto complesso dato dalla contabilità e dalle dichiarazioni IVA. Infatti, secondo tali opzioni la *singola* distinta di tutti i costi *effettivi* sostenuti dovrebbe essere effettuata ripetutamente e distintamente per l'incasso di ogni singolo acconto.

69. Ciò sembra essere, infatti, per una serie di ragioni, semplicemente impossibile. In primo luogo, taluni servizi sono acquistati su larga scala (alloggio e trasporto), mentre i singoli servizi compresi in questi ultimi sono venduti separatamente. Se ciò è quanto avviene effettivamente, la percentuale dei costi complessivi relativa a ciascuna operazione (ciascun servizio) probabilmente non è nota quando l'acconto è incassato, poiché, in particolare, l'importo dei singoli servizi venduti subisce probabilmente variazioni consistenti nel corso del tempo. In secondo luogo, non mi è chiaro come tali costi effettivi dei servizi ordinati in gran numero siano abbinati ai singoli servizi forniti. In terzo luogo, ciò diviene ancor più complesso in casi in cui gli acconti non siano semplicemente pari al 100%, ma in realtà a sue frazioni, come il 10%, il 30% e il 50%.

70. Inoltre, in tutti questi casi, prima che la situazione definitiva sia nota, la sottrazione di tutti i costi effettivi sostenuti nel momento in cui solo una parte dei pagamenti viene effettuata (solo per taluni luoghi in un pacchetto di viaggi più ampio) e/o anche soltanto per una percentuale di detto prezzo (il 30% o il 50%), porterà probabilmente a un saldo negativo. In altri termini, in un momento specifico, il costo effettivo, nel senso di costo che sia stato effettivamente sostenuto, può essere pari al 100% di tutti i costi, mentre l'acconto può corrispondere soltanto al 10% del prezzo del servizio. Non mi è chiaro come ciò debba essere esattamente rettificato in un momento successivo e se tali «perdite temporanee» debbano essere, ad esempio, dichiarate come tali.

71. Pertanto, a tutti gli effetti pratici, mi sembra che, in definitiva, considerata tale complessità, realisticamente, ciò che potrebbe essere effettuato sarebbe, nella migliore delle ipotesi, un'altra stima (aggiornata) riguardo al possibile livello dei costi effettivi. L'unica differenza sarebbe che all'agenzia di viaggio sarebbe chiesto di svolgere tale valutazione ripetutamente, con la diligenza di Sisifo, ogni volta che incassa un acconto.

72. Al contempo, come è stato già chiarito nei paragrafi precedenti e confermato in udienza,

sembra che un'agenzia di viaggio informata abbia un'idea piuttosto chiara dei costi da sostenere e del margine di profitto da ottenere riguardo a una particolare operazione.

73. Tutte queste considerazioni mi inducono a concludere che è in realtà la terza opzione, proposta dal Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale e dal governo polacco, a risultare la più ragionevole e la meno gravosa. Mi sembra che tale posizione stabilisca un giusto equilibrio tra i rispettivi interessi dell'autorità tributaria nazionale e del soggetto passivo, rimanendo nella sfera del possibile. Tale approccio non attribuisce a nessuna di tali parti un vantaggio eccessivo sull'altra. Ciò in quanto nessuna di esse sembra possedere, in qualsiasi momento pertinente, «troppo denaro» rispetto all'importo cui tale parte avrà alla fine diritto.

74. L'esempio fornito in udienza dal Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale coglie perfettamente tale logica. Se il prezzo del servizio è, ad esempio 1 000 zloty polacchi (PLN), con un margine di profitto stimato pari al 20% di tale prezzo (PLN 200), e il cliente versa un acconto di PLN 500, il margine di profitto da prendere in considerazione al momento dell'incasso dell'acconto dovrebbe essere pari a PLN 100. È su tale importo di PLN 100 che dovrebbe essere calcolata l'IVA, e detta imposta dovrebbe essere applicata in tale fase, con successive e definitive rettifiche da effettuare, se necessario, una volta che il margine di profitto sia noto.

75. Inoltre, ciò garantisce un ragionevole equilibrio nel senso che nessuno paga o trattiene in misura eccessiva l'imposta dovuta, e consente altresì la gestibilità del processo contabile, nel rispetto di precedenti dichiarazioni della Corte (nelle sentenze Commissione/Spagna (33) e Commissione/Germania (34)) secondo le quali il margine deve essere determinato in relazione a ciascuna operazione e non «complessivamente» per un determinato periodo. Tuttavia, l'intero esercizio relativo al calcolo dei costi per ogni singola operazione (nel senso di ogni servizio prestato dall'agenzia di viaggio) dovrebbe essere svolto solo due volte. Ciò avverrebbe, una prima volta, quando si decidono le stime iniziali e si calcolano i costi previsti prima di fissare i prezzi e di pubblicizzare il servizio, e una seconda volta, alla fine, quando sono noti tutti i costi e l'esatto margine di profitto.

76. Alla luce delle suesposte considerazioni, concludo pertanto che l'IVA deve essere calcolata sul margine di profitto, stabilito come la differenza tra la somma incassata come acconto e la percentuale corrispondente dei costi previsti complessivi per l'operazione considerata.

77. Si richiede un'osservazione conclusiva. Non ho difficoltà a riconoscere che la soluzione che ho appena suggerito non è ideale. Tuttavia, in base al processo delineato di eliminazione degli estremi, tale soluzione sembra essere la meno onerosa e farraginoso per tutte le parti interessate, rimanendo tra le opzioni che possono essere ancora ragionevolmente definite attinenti all'ambito dell'interpretazione giurisdizionale delle norme esistenti.

78. La determinazione degli obblighi delle agenzie di viaggio in materia di IVA incontra difficoltà derivanti dalle differenze temporali tra, da un lato, l'incasso dell'importo del prezzo e, dall'altro, l'assunzione dei costi. Il calcolo del margine di profitto in tali circostanze è un esercizio piuttosto complesso, come dimostra l'esperienza degli Stati membri. Tali difficoltà sono state affrontate in alcuni Stati membri fissando un margine di profitto a tasso fisso per un determinato periodo (35). Inoltre, nel 2002, è stata presentata una proposta diretta a introdurre un tasso complessivo per il calcolo del margine di profitto delle agenzie di viaggio (36). Tale proposta è stata tuttavia abbandonata nel 2014. Inoltre, alla luce delle sentenze della Corte Commissione/Spagna (37) e Commissione/Germania (38), tale approccio risulta problematico.

79. In tale contesto (già) complesso, condivido la proposta generale del governo tedesco secondo la quale è opportuno adoperarsi per trovare una soluzione che ponga minori più che maggiori difficoltà. Ed è con una certa dose di ironia che, come hanno suggerito in udienza quasi

tutte le parti e i soggetti interessati, i regimi speciali sono stati istituiti per semplificare il funzionamento del sistema, mentre si è giunti a formulare opinioni sorprendentemente differenti riguardo al significato di tale semplificazione nel particolare contesto del regime speciale delle agenzie di viaggio. Anche in considerazione di tale rilevante *diversità nella semplificazione*, suppongo che sia opportuno lasciare le ulteriori fasi della semplificazione al riguardo al legislatore dell'Unione e/o, entro i limiti posti dal diritto dell'Unione, ai legislatori nazionali.

V. Conclusione

80. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) nei seguenti termini:

1) La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto va interpretata nel senso che l'imposta diviene esigibile sugli acconti incassati da un soggetto passivo che fornisce servizi di viaggio, tassati secondo il regime speciale delle agenzie di viaggio previsto agli articoli da 306 a 310 della direttiva 2006/112, nel momento definito all'articolo 65 della medesima direttiva, ossia quando viene incassato il rispettivo acconto;

2) Al momento, l'IVA deve essere calcolata sul margine di profitto, stabilito come la differenza tra la somma incassata come acconto e la percentuale corrispondente dei costi complessivi previsti per l'operazione considerata.

1 1 – Lingua originale: l'inglese.

2 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

3 Tale norma sembra derivare dall'articolo 3, paragrafo 1, del decreto del Ministro delle Finanze relativo all'attuazione di talune disposizioni della legge sull'IVA del 4 aprile 2011 (Dz. U. 2013, posizione 247).

4 In udienza il governo polacco ha spiegato che tale modifica è stata effettuata in risposta alla sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

5 La Corte ha ricordato che «L'articolo 63 [della] direttiva [IVA] riflette questo principio fondamentale, disponendo che il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile alla data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi». Sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, punto 22).

6 V. Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [COM(73) 950 del 20 giugno 1973]. V. anche relazione alla proposta per la sesta direttiva, *Bollettino delle Comunità Europee*, Supplemento 11/73, pag. 12.

7 Relazione alla proposta per la sesta direttiva, *Bollettino delle Comunità Europee*, Supplemento 11/73, pag. 13.

8 Sentenza del 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punto 15), o sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, punto 5). V. anche punto 34 della medesima sentenza e sentenza del 25 ottobre 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punto 20).

9 V. sentenze del 19 giugno 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punti 24 e 22 e giurisprudenza ivi citata), del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10,

EU:C:2010:762, punti 17 e 18 e giurisprudenza ivi citata), e del 25 ottobre 2012, Kozak (C?557/11, EU:C:2012:672, punto 19).

10 V., come esempio, fascicolo interistituzionale del Consiglio 2002/0041 (CNS), sull'«IVA – Regime speciale delle agenzie di viaggio» [17567/09]: «2) Il regime aveva come obiettivo principale di semplificare l'applicazione delle norme dell'imposta a tali operazioni, evitando agli operatori la necessità di registrarsi nei vari Stati membri in cui erano forniti i servizi. 3) Un secondo obiettivo consisteva nel garantire che l'imposta sui beni e servizi acquistati dalle agenzie fosse riscossa dallo Stato in cui sono effettuate le operazioni mentre l'imposta corrispondente ai servizi prestati dalle agenzie di viaggio veniva percepita nello Stato di stabilimento».

11 E tale IVA pagata a monte viene recuperata implicitamente – v. conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella causa First Choice Holidays (C?149/01, EU:C:2002:485, paragrafo 25).

12 Più in particolare, l'articolo 307, paragrafo 2, della direttiva IVA stabilisce che «la prestazione unica [dell'agenzia di viaggio] 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».

13 «(...) l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

14 V. inoltre, paragrafo 67 delle presenti conclusioni.

15 Sentenza del 14 dicembre 2017 (C?305/16, EU:C:2017:970, punti da 36 a 40).

16 V. anche le mie conclusioni nella causa Avon Cosmetics (C?305/16, EU:C:2017:651, in particolare paragrafi da 39 a 41 e 50, da 58 a 60 e giurisprudenza ivi citata).

17 V., ad esempio, sentenze del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496, punti 5 e 34), del 19 giugno 2003, First Choice Holidays (C?149/01, EU:C:2003:358, punto 22 e giurisprudenza ivi citata), del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen (C?31/10, EU:C:2010:762, punto 16), e del 25 ottobre 2012, Kozak (C?557/11, EU:C:2012:672, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

18 Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile relativa a prestazioni proprie e acquistate presso terzi, v. sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin (C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496, punti 39 e segg.).

19 Individuati e discussi in precedenza ai paragrafi da 30 a 33.

20 Sentenze del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punto 48), del 16 dicembre 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punto 31), del 3 maggio 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punto 26), del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, punto 28), e del 7 marzo 2013, Efir (C?19/12, non pubblicata, EU:C:2013:148, punto 32).

21 Sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punto 51).

22 V., iterativamente, per dimostrare l'inammissibilità, secondo la Corte, di «difficoltà di ordine pratico o tecnico» quale ragione sufficiente per discostarsi dalle norme dell'Unione, sentenza del 27 ottobre 1992, Commissione/Germania (C?74/91, EU:C:1992:409, punto 12), o sentenza del 23 maggio 1996, Commissione/Grecia (C?331/94, EU:C:1996:211, punto 12).

23 V. supra, in dettaglio, paragrafi da 30 a 33.

24 V., in tal senso, conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa MyTravel(C291/03, EU:C:2005:283, paragrafo 79): «Inoltre, benché l'articolo 26 della sesta direttiva sia diretto ad adeguare le norme applicabili in materia di IVA alle specificità dell'attività di un'agenzia di viaggi e a ridurre così le difficoltà pratiche che potrebbero intralciare detta attività, il regime stabilito da tale articolo, contrariamente a quello instaurato in favore delle piccole imprese e dei produttori agricoli, non mira a semplificare gli obblighi contabili che implica il sistema normale dell'IVA». V. anche sentenza del 19 giugno 2003, First Choice Holidays (C?149/01, EU:C:2003:358, punto 25).

25 In mancanza di norme nazionali adottate in base all'articolo 66, lettere da a) a c), della direttiva IVA.

26 La Corte ha dichiarato che «(...) nel campo dell'IVA, i soggetti passivi agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato», e ha considerato giustificate le disposizioni della sesta direttiva destinate a evitare che «si accumulino nelle loro mani, nel corso di un periodo d'imposta, somme rilevanti di denaro pubblico». Sentenza del 20 ottobre 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

27 Questa è anche la posizione (alternativa) della Skarpa, con l'espressa riserva derivante dalla risposta, dalla stessa suggerita, alla prima questione secondo la quale l'articolo 65 della direttiva IVA non è applicabile e l'IVA diviene esigibile solo quando il margine di profitto è noto.

28 In alcune delle altre versioni linguistiche inteso come *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francese), *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (tedesco), *faktyczne koszty poniesione przez biuro podró?y* (polacco), *skute?né náklady cestovní kancelá?e* (ceco), *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spagnolo).

29 V. supra, paragrafi da 39 a 57 delle presenti conclusioni.

30 V. supra, paragrafi da 37 a 38.

31 Il corsivo è mio.

32 «Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni». Secondo una costante giurisprudenza, la base imponibile definitiva, in base alle norme generali, è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto, v. ad esempio (per quanto riguarda le cessioni di beni) sentenza del 29 maggio 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

33 V. sentenza del 26 settembre 2013 (C?189/11, EU:C:2013:587, punti da 101 a 104).

34 Sentenza dell'8 febbraio 2018 (C?380/16, non pubblicata, EU:C:2018:76, punti da 87 a 92).

35 Le varie soluzioni nazionali sono state descritte, come ha sottolineato in modo pertinente la

Skarpa in udienza, nella relazione redatta dalla Commissione, intitolata *Studio sulla revisione del regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio e le opzioni di riforma*, Relazione finale TAXUD/2016/AO?05, dicembre 2017 (accessibile online sul sito Internet della Commissione europea). Tale relazione accenna al fatto che circa 14 Stati membri prevedono siffatta alternativa.

36 Proposta di direttiva del Consiglio, dell'8 febbraio 2002, che modifica la direttiva 77/388/CEE relativamente al regime speciale delle agenzie di viaggio COM(2002)64 definitivo (GU 2002, C 126E, pag. 390). Analogamente, il comitato IVA ha ritenuto ammissibile il ricorso al calcolo complessivo: «Il Comitato ha altresì dichiarato che il principio applicato alle agenzie di viaggio di tassare il margine di profitto non osta alla determinazione del margine per tutte le operazioni in base alla stessa formula durante un periodo specifico». (Orientamenti risultanti dalla 17a riunione del 4 e 5 luglio 1984, XV/243/84). V. Orientamenti risultanti dalle riunioni del comitato Iva (sino al 2 luglio 2018), disponibili all'indirizzo Internet https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 V. sentenza del 26 settembre 2013 (C?189/11, EU:C:2013:587, punti da 101 a 104).

38 Sentenza dell'8 febbraio 2018 (C?380/16, non pubblicata, EU:C:2018:76, punti da 87 a 92).