Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 5 settembre 2018 (1)

Causa C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH

contro

Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Regime speciale IVA per le agenzie di viaggio – Ambito di applicazione – Messa a disposizione di alloggi per vacanze – Prestazioni diverse fornite – Prestazioni principali e accessorie – Aliquota ridotta – Applicabilità all'alloggio fornito da un'agenzia di viaggi»

I. Introduzione

1. L'Alpenchalets Resorts GmbH prende in locazione alloggi per vacanze dai proprietari, che poi cede in locazione ai propri clienti. All'arrivo, i proprietari o i loro incaricati forniscono ulteriori prestazioni ai singoli clienti, quali la pulizia dell'alloggio e, in taluni casi, un servizio di lavanderia e di fornitura di panetteria [per la prima colazione].

2. La domanda è se ciò può essere considerato una «prestazione fornita da un'agenzia di viaggio» ai fini della direttiva 2006/112/CE (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA»). La suddetta questione è attualmente pendente dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), che desidera sapere se la prestazione di cui trattasi possa essere classificata come prestazione fornita da un'agenzia di viaggio e, in caso affermativo, se l'aliquota ridotta debba applicarsi alla base imponibile (il margine) relativa alla componente dell'alloggio della prestazione erogata.

3. Il presente rinvio pregiudiziale induce la Corte a specificare in cosa consista una «prestazione fornita da un'agenzia di viaggio», considerando che una prestazione di un'agenzia di viaggio consta solitamente di più servizi (quali l'alloggio e il trasporto). Esso induce inoltre la Corte a esaminare l'interazione tra due specifici regimi di imposta sul valore aggiunto (IVA), l'uno riguardante la base imponibile (margine) e l'altro l'aliquota IVA ridotta.

II. Contesto normativo

A. Normativa dell'Unione europea

4. Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, della «direttiva IVA», inserito nel Titolo VIII rubricato «Aliquote», gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte. Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva IVA.

5. Il punto 12) dell'allegato III della direttiva IVA recita:

«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte»;

6. L'articolo 306 della direttiva IVA è inserito nel Titolo XII, rubricato «Regimi speciali» e, in detto titolo, nel Capo 3 – «Regime speciale delle agenzie di viaggio». L'articolo 306, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«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)».

7. L'articolo 307 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«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».

8. L'articolo 308 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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. Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), l'imposta è ridotta al 7 % per le seguenti operazioni:

«la locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riservi alla locazione temporanea di ospiti, nonché la locazione temporanea di aree nei campeggi. Il primo periodo non si applica alle prestazioni di servizi che non sono direttamente funzionali alla locazione, anche se tali prestazioni sono remunerate con il corrispettivo per la locazione».

10. L'articolo 25, paragrafo 1, dell'UStG stabilisce i seguenti requisiti per la tassazione delle prestazioni di viaggio.

«Le disposizioni seguenti si applicano alle prestazioni di viaggio di un imprenditore non destinate all'impresa del destinatario della prestazione, ove l'imprenditore, così facendo, agisca in nome proprio nei confronti del destinatario della prestazione e si avvalga di prestazioni di viaggio di terzi. La prestazione dell'imprenditore è considerata prestazione diversa. Qualora, nell'ambito di un viaggio, l'imprenditore fornisca al destinatario della prestazione più prestazioni di tal genere, esse devono essere considerate quale prestazione diversa unica. Il luogo della prestazione diversa viene stabilito ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 1. Le prestazioni di viaggio di terzi sono costituite da cessioni e prestazioni diverse da parte di terzi, di cui i viaggiatori beneficiano direttamente».

11. L'articolo 25 dell'UStG, al suo paragrafo 3, così prevede:

«Il valore della prestazione diversa è calcolato sulla base della differenza tra l'importo pagato dal destinatario della prestazione a titolo di corrispettivo e l'importo che l'imprenditore versa per le prestazioni di viaggio di terzi. L'imposta sul valore aggiunto è esclusa dalla base imponibile. L'imprenditore può determinare la base imponibile, anziché per ogni singola prestazione, sia per gruppi di prestazioni che per tutte le prestazioni fornite complessivamente nel corso del periodo d'imposta».

III. Fatti, procedimento nazionale e questioni pregiudiziali

12. Nel 2011 l'Alpenchalets Resorts (in prosieguo: la «ricorrente») prendeva in locazione alloggi dai rispettivi proprietari in Germania, Austria e Italia e successivamente li cedeva in locazione, in nome proprio, a clienti privati per trascorrervi le vacanze. Oltre a mettere a disposizione alloggi, all'arrivo nel luogo in discussione i rispettivi proprietari degli alloggi o i loro incaricati fornivano servizi ai clienti, fra cui il servizio di pulizia dell'alloggio e, in taluni casi, un servizio di lavanderia e di fornitura di panetteria [per la prima colazione].

13. La ricorrente ha calcolato l'IVA dovuta secondo la cosiddetta imposta sui margini, applicabile alle prestazioni di viaggio ai sensi dell'articolo 25 dell'UStG, applicando l'aliquota ordinaria. Con lettera datata 6 maggio 2013, la ricorrente ha richiesto la modifica della determinazione dell'imposta e l'applicazione dell'aliquota ridotta. Il Finanzamt München Abteilung Körperschaften (agenzia delle entrate di Monaco, sezione persone giuridiche, Germania) (in prosieguo: il «convenuto» e resistente per cassazione) ha respinto la suddetta richiesta.

14. Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) (in prosieguo: il «giudice di primo grado») ha respinto il ricorso presentato dalla ricorrente. Esso ha motivato la propria decisione affermando che la regola della cosiddetta imposta sui margini era applicabile alle prestazioni di viaggio in discussione ai sensi dell'articolo 25 dell'UStG, interpretato secondo la giurisprudenza della Corte

vertente sull'articolo 26 della Sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE (3) (in prosieguo: la «Sesta direttiva») e alla direttiva IVA. Ha anche affermato che l'applicazione concorrente dell'aliquota ridotta non veniva in considerazione, poiché la fornitura di una prestazione di viaggio di cui all'articolo 25 dell'UStG non figurava nell'elenco delle aliquote ridotte di cui all'articolo 12, paragrafo 2, della legge medesima.

15. La ricorrente è ricorsa in cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), il giudice del rinvio, avverso la suddetta decisione. Detto giudice osserva che, nella sentenza Van Ginkel (4), la Corte ha confermato l'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio a un'agenzia che si era limitata a fornire un alloggio. Ciò perché l'agenzia di viaggio può fornire anche prestazioni diverse ai propri clienti, quali informazioni e consigli. Pur ammettendo che tale soluzione è stata confermata dalla successiva giurisprudenza (5), il giudice del rinvio si chiede se un siffatto approccio non debba essere rivisto alla luce della distinzione fra prestazione *principale* e *accessoria*, con specifico riferimento in proposito alla sentenza Ludwig (6). Tuttavia, qualora una siffatta differenziazione non sia richiesta, il giudice del rinvio desidera accertare la possibilità di attribuire un'aliquota IVA ridotta all'imponibile (in casu, il margine di cui al regime speciale delle agenzie di viaggio).

16. Il giudice del rinvio spiega che, qualora alla prima questione sia data risposta negativa, ossia ove si ritenga che la prestazione in discussione non rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio, la ricorrente è tenuta ad assoggettare ad imposta (in Germania) la cessione in locazione esclusivamente degli alloggi per vacanze situati in Germania ma non di quelli situati altrove. La locazione di alloggi per vacanze situati in Germania sarebbe inoltre soggetta all'aliquota ridotta, e la ricorrente avrebbe diritto alla detrazione della relativa imposta assolta a monte.

17. Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una prestazione, che consiste sostanzialmente nella messa a disposizione di un alloggio per vacanze e nella quale gli elementi ulteriori della prestazione devono essere considerati soltanto come prestazione accessoria della prestazione principale, conformemente alla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea del 12 novembre 1993, Van Ginkel, C-163/91 (EU:C:1992:435), sia soggetta al regime speciale delle agenzie di viaggio, ai sensi dell'articolo 306 della [direttiva 2006/112/CE].

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se una prestazione siffatta, oltre che al regime speciale delle agenzie di viaggio di cui all'articolo 306 della [direttiva 2006/112/CE] sia altresì soggetta all'aliquota ridotta di cui all'articolo 98, paragrafo 2, della [direttiva 2006/112/CE], in combinato disposto con il punto 12 dell'allegato III.

18. Hanno presentato osservazioni scritte i governi tedesco e dei Paesi Bassi e la Commissione europea. La ricorrente, il governo tedesco e la Commissione hanno presentato osservazioni orali all'udienza dell'11 luglio 2018.

IV. Valutazione

19. Le presenti conclusioni sono articolate come segue. Nella parte A, nel trattare la prima questione proposta dal giudice del rinvio, esaminerò se una prestazione di servizi dev'essere composta da più di un servizio ai fini dell'applicabilità dal regime speciale delle agenzie di viaggio. Nella parte B, in risposta alla seconda questione proposta dal giudice del rinvio, sosterrò la non applicabilità di un'aliquota ridotta ad una prestazione quando questa è classificata come «prestazione di servizi resa da un'agenzia di viaggio».

A. Sulla prima questione: «prestazione di servizi resa da un'agenzia di viaggio»

20. Dopo alcune osservazioni introduttive sul regime speciale delle agenzie di viaggio (1), esaminerò se esista un obbligo di pluralità di prestazioni nell'ambito di una prestazione unica di servizi resa dall'agenzia di viaggio. Saranno illustrate due alternative: in primo luogo, se la suddetta pluralità sia effettivamente un requisito (2); e, in secondo luogo, l'interpretazione alternativa del regime speciale delle agenzie di viaggio, secondo cui, per applicare il suddetto regime speciale, sarebbe necessaria una sola prestazione di servizi «acquistata» (presso terzi) e relativa all'alloggio o al trasporto (3). La discussione delle conseguenze logiche (o dell'assenza di esse) di entrambi gli approcci mi induce a suggerire che l'approccio «una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi» sia preferibile (4).

1. Introduzione: che soggetto è un'agenzia di viaggio?

21. A norma dell'articolo 306, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, il regime speciale delle agenzie di viaggio è applicabile «alle operazioni delle agenzie di viaggio (...), 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». Al contempo, il secondo comma della medesima disposizione esclude dal suddetto regime le «agenzie di viaggio che agiscono unicamente quali intermediari (...)».

22. Le suddette disposizioni, pertanto, a prima vista sembrano contenere due requisiti positivi: i) agire in nome proprio e ii) utilizzare cessioni e prestazioni di terzi, e una condizione negativa: iii) non agire quale intermediari. Tuttavia, a un esame più approfondito, il terzo requisito sembra essere piuttosto una riformulazione in forma negativa del primo: «agire in nome proprio» non sembra differire molto dal «non agire quale intermediari» (7).

23. Pertanto, sembrano esservi in realtà due requisiti per l'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio di cui all'articolo 306 della direttiva IVA. Il primo è che l'imprenditore agisca in nome proprio e non come intermediario. Il secondo è che l'imprenditore utilizzi cessioni o prestazioni di terzi.

24. Per quanto attiene al *primo* requisito, le parti sembrano concordare sul fatto che la ricorrente agisca in nome proprio e non quale intermediario, come è chiaramente confermato anche dalla decisione di rinvio. Pertanto, assumerò detto elemento come dato di fatto.

25. È tuttavia meno chiaro se il *secondo* requisito sia soddisfatto, in quanto è incerto se l'esistenza di un solo servizio acquistato sia sufficiente o se vi debbano essere almeno due prestazioni. Qualora si accolga la seconda opzione, sorge immediatamente la questione relativa al tipo di prestazioni necessarie. È su questi temi che rivolgerò adesso la mia attenzione, a partire dall'ultimo scenario: se si dovesse accettare tout court il requisito della pluralità delle prestazioni, di che tipo di «pluralità» si tratterebbe?

2. Il requisito della pluralità delle prestazioni

26. La più recente (ri)formulazione del requisito della pluralità delle prestazioni perché sia applicabile il regime speciale delle agenzie di viaggio, inizialmente affrontato nella sentenza Van Ginkel (8), è stata effettuata nella causa Star Coaches (9) (a). Si può affermare che l'approccio nella causa «Star Coaches», che ha evidenziato il requisito della pluralità delle prestazioni, trae origine dalla formulazione testuale e dagli obiettivi perseguiti da detto regime speciale (b). Facendo propria la suddetta interpretazione, la distinzione fra prestazioni principali e secondarie, come proposto dal giudice del rinvio, acquista senz'altro rilevanza (c). La corretta interpretazione del requisito della pluralità delle prestazioni, tuttavia, dovrebbe essere verificata anche rispetto a un altro elemento della giurisprudenza della Corte, e cioè quello secondo cui sussiste una prestazione rientrante nel regime speciale delle agenzie di viaggio nel contesto di una prestazione mista, comprendente soltanto una prestazione di servizi acquistata presso terzi e una prestazione propria (d).

a) **Le cause Van Ginkel e Star Coaches**

27. Nella causa Star Coaches (10), che sembra essere la più recente in materia di requisito della pluralità delle prestazioni, la Corte ha dichiarato non applicabile il regime speciale IVA delle agenzie di viaggio a un imprenditore che forniva esclusivamente (per quel che rileva nel caso di specie) servizi di trasporto acquistati presso terzi (11). Ciò perché è necessario che le prestazioni di servizi che rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggio «non si riducano ad una prestazione unica» (12). La Corte ha spiegato che «[n]on può (...) escludersi che i servizi di un vettore di passeggeri tramite pullman il quale (...) si avvale delle prestazioni di trasporto di subfornitori soggetti ad IVA rientrino nel regime speciale di cui all'articolo 306 della direttiva IVA». Perché vi rientrino, tuttavia, è necessario che detti servizi comprendano, oltre al trasporto, altre prestazioni, quali le informazioni ed i consigli riguardanti le diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione del viaggio in pullman (13).

28. Nel pervenire alla suddetta conclusione, la Corte si è basata sulla sua precedente sentenza pronunciata nella causa Van Ginkel (14). I fatti e le statuizioni della Corte, tuttavia, erano diversi e specificamente riferiti al contesto della suddetta causa. Nella causa Van Ginkel, la Corte ha dichiarato che il fatto che l'agenzia di viaggi si limiti a fornire un alloggio per le vacanze non basta ad escludere questa prestazione dal regime speciale delle agenzie di viaggio (15). Dopo essere pervenuta alla suddetta conclusione, la Corte ha aggiunto che «la prestazione [dell'agenzia di viaggio] (...) può, anche in una simile ipotesi, non ridursi ad una prestazione unica, in quanto può comprendere, oltre alla locazione dell'alloggio, prestazioni come le informazioni e i consigli con cui l'agenzia di viaggio propone diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione dell'alloggio» (16).

29. Nella sentenza Van Ginkel la Corte, pertanto, ha dichiarato in pratica che l'alloggio – un solo servizio – è sufficiente. L'«extra opzionale» sotto forma di «informazioni e consigli» è stato affermato a livello ipotetico. Non è stato accertato in base ai fatti del caso specifico. È stato contemplato come possibilità («può») e non incluso nel dispositivo della sentenza.

30. Sembrerebbe nondimeno che nell'ordinanza pronunciata nella causa *Star Coaches* la suddetta affermazione complementare sia stata considerata e convertita in parte della regola, dichiarando che, ai fini dell'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio, la prestazione di servizi deve comprendere nel suo complesso un elemento in più rispetto al mero alloggio o trasporto acquistati presso terzi. L'ordinanza nella causa *Star Coaches*, dunque, sembra in effetti richiedere che vi sia una prestazione di alloggio o di trasporto e «qualcos'altro». Le prestazioni di trasporto e di alloggio non devono essere necessariamente fornite congiuntamente, ma uno di questi servizi deve consistere in alloggio o trasporto poiché la prestazione deve, nel suo complesso, essere attinente ad un viaggio (17).

b) *Formulazione letterale e finalità del regime speciale delle agenzie di viaggio*

31. Pertanto, pur essendo (probabilmente) più rigoroso, l'approccio nella causa *Star Coaches* sembra rispecchiare meglio la lettera dell'articolo 306 della direttiva IVA. La disposizione si riferisce alle «cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi» utilizzate da un'agenzia di viaggio. L'idea della pluralità di cessioni o prestazioni effettuate da terzi è presente anche nell'articolo 307 della direttiva IVA, che crea una finzione giuridica in virtù della quale le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica.

32. Il requisito della pluralità è rinvenibile anche in diversi atti legislativi. I lavori preparatori che hanno portato all'adozione della Sesta direttiva (che per la prima volta ha introdotto il regime speciale delle agenzie di viaggio) non forniscono di per sé informazioni circa il motivo dell'introduzione di detto regime speciale (18). Tuttavia, in una proposta del 2002 con cui è stato presentato un emendamento che ha finito col non essere approvato, la Commissione ha affermato che il regime speciale «è stato creato in considerazione dello specifico carattere di questa attività» e che «i servizi delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di giri turistici consistono per lo più in pacchetti di servizi, in particolare trasporto e alloggio (...). Date la complessità dei servizi in questione e la molteplicità dei luoghi in cui sono forniti, l'applicazione delle normali disposizioni in materia di luogo di imposizione, base imponibile e deduzione comporterebbe per le imprese interessate difficoltà pratiche tali da ostacolare le loro operazioni» (19).

33. Pertanto, gli obiettivi perseguiti da tale regime speciale suggeriscono che la semplificazione perseguita era finalizzata principalmente a recepire la pluralità *sostanziale* e *geografica* dei servizi resi, all'interno di una singola prestazione di servizi, in diversi Stati membri (20).

34. In linea di principio, la Corte continua a ribadire l'idea della pluralità geografica e sostanziale in tutte le cause riguardanti il regime speciale delle agenzie di viaggio. Essa, infatti, dichiara che i servizi forniti dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici il più delle volte consistono in prestazioni plurime, soprattutto di trasporto e di alloggio. Statuisce che, applicando le normali regole del luogo d'imposizione alla base imponibile e alla detrazione dell'imposta pagata a monte, le dette imprese si troverebbero di fronte a difficoltà di natura pratica (21).

35. Tuttavia, al di là di tali affermazioni generiche, occorre ammettere che non è facile individuare il contenuto della verifica specifica, in particolare in considerazione della tensione esistente fra la sentenza *Van Ginkel* e l'ordinanza *Star Coaches*. La prestazione di un solo servizio è sufficiente? Di quale servizio? Nel caso sia necessaria una pluralità (sostanziale) di servizi, quali combinazioni sarebbero accettabili? Solo l'alloggio e il trasporto? Oppure l'alloggio e qualcos'altro? Oppure il trasporto e qualcos'altro? Come ha giustamente osservato il governo tedesco in udienza, una potenziale analogia con la direttiva (UE) 2015/2302, relativa ai pacchetti turistici (22), che potrebbe quanto meno fornire qualche orientamento sulle definizioni (23),

sembra essere già stata esclusa dalla Corte (24).

c) **Prestazioni principali e accessorie**

36. Ove il requisito della pluralità delle prestazioni dovesse essere considerato come condizione necessaria per l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, la distinzione tra prestazioni principali e accessorie, evidenziata dal giudice del rinvio, diventa senz'altro rilevante.

37. Nell'ambito della prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ricorda la distinzione operata tra prestazioni principali e accessorie nella causa Ludwig (25). Detta causa riguardava l'aspetto se la prestazione resa da un consulente finanziario, consistente nella negoziazione di contratti di credito e consulenza, dovesse essere considerata come un'unica prestazione di servizio di negoziazione di crediti e, in quanto tale, essere esentata dall'IVA a termini dell'articolo 13, parte B, lettera d), punto 1, della Sesta direttiva.

38. La Corte ha dichiarato che «ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata, di regola, autonoma e indipendente e che la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificiosamente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, cosicché occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se un soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione» (26). La Corte ha altresì precisato che «si tratta di una prestazione unica, in particolare nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati costitutivi della prestazione *principale*, mentre, al contrario, uno o più elementi debbano essere considerati come una o più prestazioni *accessorie* cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria rispetto a una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, del servizio principale offerto dal prestatore» (27).

39. Sebbene la causa Ludwig riguardasse i servizi finanziari, è opportuno ricordare che la distinzione tra prestazioni principali e accessorie era già stata presa in considerazione dalla Corte nel contesto specifico del regime speciale delle agenzie di viaggio. Nella causa Madgett e Baldwin (28) due albergatori offrivano pacchetti viaggio tutto compreso alla propria clientela in Inghilterra. I pacchetti comprendevano l'alloggio, il trasporto in pullman da diversi luoghi di raccolta e un'escursione giornaliera in pullman durante il soggiorno in albergo. I servizi di trasporto erano ottenuti da terzi, mentre gli altri servizi erano forniti internamente. Si era posta la questione dell'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio ai suddetti pacchetti. La Corte ha risposto in senso affermativo. Questo perché la prestazione acquistata presso terzi non poteva essere considerata come meramente *accessoria* rispetto a quella principale. Se così fosse stato, la prestazione complessiva sarebbe stata considerata estranea al regime speciale delle agenzie di viaggio.

40. Inoltre, la nozione di prestazioni *accessorie* nel contesto del regime speciale delle agenzie di viaggio è stata utilizzata anche nella sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Ist, successiva alla causa Ludwig (29). Detta causa riguardava un operatore economico che offriva programmi denominati «High School» e «College», comprensivi di corsi di lingua all'estero. La Corte ha esaminato se le prestazioni «di viaggio» acquistate da terzi dalla iSt fossero meramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie (30). La Corte ha concluso in senso negativo. La realizzazione delle prestazioni di viaggio acquistate «non [poteva] non incidere sensibilmente sul forfait praticato, quali il trasferimento nel paese di destinazione e/o il soggiorno in tale paese». Le prestazioni acquistate da terzi, pertanto, non costituivano «una frazione meramente marginale rispetto all'importo corrispondente alla prestazione connessa all'istruzione ed alla formazione

linguistica» (31).

41. La distinzione fra prestazioni principali e accessorie, dunque, non è affatto estranea al campo specifico del regime speciale delle agenzie di viaggio. È stata utilizzata per accertare se la prestazione di servizi acquistati da terzi (insieme a quelli propri) rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio o meno. Dalle sentenze Madgett e Baldwin e iSt discende che quando la prestazione di servizi acquistata presso terzi costituisce una porzione esigua del pacchetto e non rappresenta un fine a sé stante per la clientela, essa condivide il destino fiscale della prestazione propria principale.

42. Ciò posto, resta aperta la questione se la rilevanza della distinzione fra prestazioni principali e accessorie debba rimanere limitata al ruolo di «elemento qualificativo esterno» dell'essenza della prestazione di un'agenzia di viaggio nel caso di una combinazione di prestazione di servizi acquistati e propri. Può invece rilevare anche come «elemento di verifica interna» della composizione della prestazione, quando quest'ultima si compone di due prestazioni che si asseriscono essere state acquistate?

43. Per quanto mi consta, la Corte non ha mai affrontato un simile scenario. Qualora, infatti, fosse richiesta una pluralità (sostanziale) di prestazioni, l'esclusione di una siffatta «verifica interna» sarebbe difficilmente giustificabile, ove si accertasse che una delle prestazioni acquistate da terzi è in realtà accessoria e non ha una ripercussione percepibile sul prezzo della prestazione nel suo complesso, ma rappresenta semplicemente un mezzo per la clientela per fruire delle condizioni migliori della prestazione principale. Non vedo alcun motivo per presupporre in modo categorico l'impossibilità di dividere artificialmente ciò che in realtà rappresenta un'unica prestazione di servizi nel campo del regime speciale delle agenzie di viaggio (32).

44. Se la suddetta logica dovesse essere applicata alla presente fattispecie, allora bisogna riconoscere che la pulizia (di un alloggio) è un servizio accessorio solitamente fornito con l'alloggio (oggetto di locazione a breve termine). È possibile che i servizi di fornitura di panetteria [per la prima colazione] e di lavanderia non siano sempre prestati automaticamente. Servizi del genere, tuttavia, difficilmente costituirebbero di per sé lo scopo del viaggio; in tal senso, non sono indispensabili affinché il viaggiatore fruisca del suo alloggio. Vi possono essere naturalmente casi eccezionali in cui questa percezione comune o ordinaria non varrebbe, e i suddetti servizi, normalmente accessori, acquisirebbero uno status e un peso diversi. Fra gli esempi che potrebbero venire in mente vi sono una colazione eccezionale nello scenario bucolico del Tirolo austriaco, appositamente concepita per anime romantiche, o diversi tipi di oasi gastronomiche. Oppure l'alloggio in un castello medievale con l'offerta speciale del «bucato fai da te» nelle lavanderie storiche con l'utilizzo di metodi tradizionali e la promessa di un «tuffo autentico nella vita di una lavandaia del 15° secolo». In entrambi gli scenari, è probabile che una siffatta prestazione non sarebbe puramente accessoria rispetto alla principale, costituita dall'alloggio.

45. Nel caso di specie, tuttavia, sembra che a livello locale sia stata fornita dalla ricorrente alla propria clientela una prestazione principale, ossia l'alloggio. I servizi di pulizia, fornitura di panetteria [per la prima colazione] e lavanderia, infatti, erano prestazioni meramente accessorie e non costituivano, dal punto di vista dei clienti, un fine a sé stante.

46. È stato poi fatto presente che la ricorrente forniva alla clientela «informazioni e consigli» (rendendo disponibili le informazioni sul proprio sito web). In udienza, tuttavia, le parti si sono mostrate in disaccordo circa le implicazioni di questa affermazione, vale a dire circa la necessità di mettere a disposizione «informazioni e consigli» affinché la prestazione, nel suo complesso, rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio.

47. Anche qualora si ritenesse che le informazioni e i consigli siano rilevanti per tale

determinazione (aspetto che non condivido (33)), questi probabilmente verrebbero forniti internamente. Ciò mi porta ad esaminare l'ultimo profilo necessario, la cui rilevanza sorge nel caso in cui la pluralità di prestazioni servizi sia ritenuta indispensabile: in diversi casi in cui la Corte ha esaminato l'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio nel contesto delle prestazioni miste, solo *uno* dei suddetti componenti era rappresentato da una prestazione di servizi acquistati presso terzi, mentre l'altro era reso internamente (34). Affronterò ora le suddette «situazioni miste».

d) **Prestazioni miste**

48. Le prestazioni «miste» hanno rappresentato il contesto in cui la Corte ha più volte ribadito la necessità che l'operatore economico distingua tra prestazioni acquistate e prestazioni proprie (35), dichiarando che solo la frazione di prestazioni acquistate può essere assoggettata al regime del margine ai sensi dell'articolo 306 della direttiva IVA.

49. La Corte ha stabilito per la prima volta il suddetto requisito nella sentenza *Madgett e Baldwin* – esaminata *supra* (36) – e, successivamente, lo ha ribadito nelle sentenze *Kozak e MyTravel*. La causa *Kozak* riguardava un'agenzia di viaggio che vendeva soggiorni turistici tutto compreso, incluso l'alloggio e la ristorazione, per i quali la sig.ra *Kozak* si avvaleva delle prestazioni di altri fornitori e dei propri servizi di trasporto. La Corte non ha seguito l'impostazione dell'amministrazione tributaria nazionale, secondo cui i servizi di trasporto forniti in proprio avrebbero rappresentato una parte essenziale del servizio turistico nel suo complesso e avrebbero costituito, unitamente alla prestazione acquistata, una «prestazione di servizi unica» nell'accezione degli articoli 307 e 308 della direttiva IVA (e, pertanto, avrebbero dovuto ricevere lo stesso trattamento sotto il profilo fiscale). La Corte ha ricordato che solo le prestazioni acquistate presso terzi possono essere soggette all'articolo 306 della direttiva IVA e ha affermato che la frazione di prestazioni proprie non lo può essere (37). Analogamente, la causa *MyTravel* riguardava un operatore che organizzava vacanze «tutto compreso», combinando gli alloggi acquistati presso terzi con prestazioni di trasporto proprie. La Corte ha specificato il metodo di ripartizione fra le prestazioni proprie e quelle acquistate presso terzi ai fini fiscali (38).

50. Le suddette sentenze inducono a ritenere che, in realtà, la *pluralità delle prestazioni acquistate presso terzi* non sia stata effettivamente richiesta dalla Corte come condizione per l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio. Al tempo stesso, è anche difficile dedurre dalle suddette cause che tale requisito sia stato soddisfatto combinando una prestazione acquistata presso terzi con una prestazione propria. Quest'ultima interpretazione appare problematica, giacché la prestazione propria è chiaramente esclusa dalla Corte dal regime speciale delle agenzie di viaggio. Una siffatta lettura, inoltre, sarebbe palesemente contraria alla regola di cui all'articolo 307 della direttiva IVA, ai cui sensi la prestazione resa dall'agenzia di viaggio costituisce una prestazione di servizi unica.

51. In altre parole, affermare che la combinazione di prestazioni di servizi propri e acquistati soddisfa *nel suo complesso* il requisito della pluralità delle prestazioni, mentre la componente propria *deve essere separata* ai fini del calcolo dell'IVA significherebbe in realtà che, per stabilire le condizioni di applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio, si dovrebbe utilizzare un elemento di definizione (prestazione di servizi propri) che, tuttavia, non potrebbe mai, in ultima analisi, essere assoggettato a detto regime speciale.

52. A questo punto non ci si può nascondere che, accogliendo pienamente l'ultima pronuncia della Corte nella causa *Star Coaches*, secondo cui è indispensabile accertare la pluralità delle prestazioni, il livello di complessità per stabilire ciò che costituisce una prestazione di servizi resa da un'agenzia di viaggio e rientrante nel regime speciale sarebbe notevole, per usare un eufemismo (con l'eccezione della situazione, piuttosto chiara, di un'agenzia di viaggi che combina prestazioni di alloggio e di trasporto acquistate da terzi). Occorrerebbe inoltre chiarire gli elementi

necessari per definire la composizione necessaria della prestazione o delle prestazioni in discussione (alloggio e viaggio; alloggio o viaggio e qualcos'altro), nonché la loro relazione esatta (prestazioni principali e accessorie) e la loro esatta «combinazione» in termini di «origine», acquistata o propria, sinora semplicemente delineata in termini di opzioni.

3. Una sola prestazione acquistata presso terzi è (ancora) sufficiente?

53. Vi è, tuttavia, un approccio alternativo. Esso comporterebbe sostanzialmente una duplice statuizione giudiziale: un chiarimento e un aggiornamento. Detto approccio richiederebbe, in primo luogo, una (ri)conferma del fatto che la conclusione principale di cui alla sentenza Van Ginkel (39) non è stata e non avrebbe dovuto essere messa in discussione dall'ordinanza Star Coaches (40). Trova pertanto applicazione la regola affermata nella sentenza Van Ginkel: la fornitura di una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi è sufficiente affinché un operatore economico rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio. In secondo luogo, se effettivamente una delle prestazioni di servizi acquistate all'esterno, comprendente l'alloggio o il viaggio, è sufficiente, si dovrebbe forse altresì precisare che l'ipotetico obiter dictum formulato nella sentenza Van Ginkel in materia di informazioni e consigli forniti dalle agenzie di viaggio non costituisce in realtà un requisito; certamente non lo è se si prende in considerazione la realtà del mercato turistico nel 2018 (41).

54. In primo luogo, a fini di chiarezza, quanto agli esiti fattuali, un siffatto approccio è in linea con la giurisprudenza precedente: le sentenze Madgett e Baldwin, Kozak e MyTravel sembrano effettivamente confermare l'idea che una sola prestazione di servizi «acquistati» sia sufficiente, purché riguardi un viaggio, come affermato nella sentenza Minerva (42). Di conseguenza, il regime speciale delle agenzie di viaggio si applica a una prestazione di servizi consistente nella fornitura di una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi, purché *detta prestazione riguardi l'alloggio o il trasporto*. In tale situazione è irrilevante che siano resi in aggiunta talune altre prestazioni di servizi (acquistate o proprie). In quest'ultimo caso, inoltre, anche la distinzione tra prestazioni principali e accessorie diventa irrilevante.

55. In secondo luogo, per quanto riguarda specificamente le «informazioni e i consigli» quale prestazione che può essere fornita separatamente, ho già osservato che probabilmente una tale «prestazione» sarà interna. Se l'applicabilità della regola «una sola prestazione acquistata presso terzi» viene condizionata alla circostanza che la suddetta «prestazione» sia effettuata, occorre allora separare la suddetta frazione di prestazione propria del pacchetto per poter applicare l'aliquota ordinaria (43). Non mi è completamente chiaro come dovrebbero essere valutate tali «informazioni e consigli» (se sulla base del metodo dei costi effettivi o del valore di mercato) (44).

56. Ma, soprattutto, ho difficoltà a cogliere la rilevanza che possa avere oggi l'esistenza (o l'assenza) di tali consigli ipotetici, da qualsiasi fonte essi provengano. La situazione era piuttosto diversa nel 1992, quando la causa Van Ginkel è stata decisa. Non è senza un tocco di nostalgia, che segnalo che, effettivamente, a quei tempi scegliere e prenotare le vacanze con un'agenzia di viaggio avrebbe potuto comportare per il viaggiatore una visita di fatto all'agenzia di viaggio; attendere in fila per un po' di tempo, certamente nel periodo a ridosso delle vacanze; ricevere una copia cartacea del catalogo; dare un'occhiata allo stesso, discutere delle opzioni di viaggio con l'agente e chiarire ulteriori dettagli; e poi, probabilmente, recarsi numerose altre volte all'agenzia di viaggio (per versare un anticipo; compilare i moduli appropriati; ritirare i biglietti aerei e/o i voucher, e così via), prima, finalmente, di partire. In tutte queste fasi il coinvolgimento o i consigli dell'agenzia di viaggi erano fondamentali. Oggi tutto ciò può essere sostituito da alcuni click su uno smartphone.

57. In sintesi, qualora la Corte propenda per l'applicabilità della regola «una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi è sufficiente», propongo che l'applicabilità del regime speciale delle

agenzie di viaggio dipenda esclusivamente dal fatto che siano rese prestazioni di alloggio o di trasporto acquistate presso terzi, senza condizioni aggiuntive relative a quanto l'operatore possa ulteriormente potenzialmente offrire in termini di consigli. Se, nel 1992, la prestazione di «informazioni e consigli» era una (mai accertata o comprovata) ipotesi, nel 2018 ciò non è semplicemente realistico.

4. La suggerita riaffermazione della regola «una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi»

58. Vi sono validi spunti testuali e sistematici a sostegno della tesi secondo cui deve sussistere una pluralità di prestazioni di servizi affinché il regime speciale delle agenzie di viaggio possa trovare applicazione a termini dell'articolo 306 della direttiva IVA. Pertanto, le agenzie di viaggio devono fornire almeno due prestazioni acquistate presso terzi.

59. A livello testuale, la suddetta interpretazione è quella che meglio rispecchia la formulazione del regime speciale delle agenzie di viaggio (45). Essa riflette altresì gli obiettivi specifici del suddetto regime speciale (46). Inoltre, tale regime costituisce un'eccezione alla regola generale e la Corte ha più volte dichiarato che esso «dovrebbe essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo» (47).

60. È quindi alquanto vero che, in una situazione in cui l'operatore economico fornisce una sola prestazione acquistata presso terzi, l'obiettivo di semplificazione perseguito mediante il regime speciale in questione non è necessariamente conseguito pienamente.

61. Tuttavia, vi sono anche argomentazioni importanti a sostegno dei motivi per cui una sola prestazione di servizi acquistata presso terzi, purché essi siano legati all'alloggio o al trasporto, e purché – beninteso – l'agenzia di viaggi agisca in nome proprio e non soltanto come intermediario (48), dovrebbe essere sufficiente affinché la prestazione rientri nel campo di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio.

62. In primo luogo, esaminando la prassi giudiziaria ad eccezione dell'ordinanza *Star Coaches* (49), di fatto la Corte non ha mai interpretato o applicato il regime speciale come se fosse limitato alle prestazioni di servizi composte da almeno due acquisti presso terzi. Al contrario, l'approccio della Corte è sempre stato piuttosto generoso, e il detto regime è stato interpretato estensivamente. Ciò è vero non solo per quanto riguarda la pluralità *sostanziale* (delle prestazioni), ma anche per quanto riguarda la pluralità *geografica*. A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che la pluralità geografica (vale a dire, l'acquisto di prestazioni di servizi da parte dell'agenzia di viaggio in diversi Stati membri) non è un requisito indispensabile ai fini dell'applicazione del regime speciale e che detto regime si applica anche alle prestazioni effettuate all'interno di un solo Stato membro (50). Quest'ultima affermazione è stata effettuata nonostante la Corte riconosca, in sostanza, che la pluralità geografica è stata la principale ragion d'essere del regime.

63. In secondo luogo, in considerazione della diversità delle prestazioni nel settore turistico, richiedere almeno due prestazioni acquistate presso terzi ai fini dell'applicazione del regime speciale escluderebbe probabilmente dall'ambito di applicazione di tale regime gli operatori che hanno sviluppato imprese turistiche basate sulle prestazioni di servizi «misti» (acquistate e proprie). Inoltre, specialmente se legata all'applicabilità della logica prestazione principale/accessoria a tale valutazione – ciò che accettando il requisito della pluralità necessaria non si potrebbe realmente escludere – si correrebbe il rischio di restringere eccessivamente la definizione di quanto rientrerebbe nel regime speciale delle agenzie di viaggio.

64. L'argomentazione a contrario su questo secondo punto è il pericolo di un'inclusione

eccessiva. Adottando una definizione restrittiva, si corre il rischio di escludere un certo numero di prestazioni fornite da soggetti che, secondo il senso corrente del termine, sono «agenzie di viaggio». Per contro, una definizione più ampia rischia di travalicare i confini normativi. Gli operatori che forniscono una sola prestazione di viaggio (come la ricorrente) rientrerebbero nel suddetto regime, ma così non sarebbe secondo i principi di cui all'ordinanza Star Coaches.

65. Questo potrebbe in teoria essere vero. Tuttavia, in un panorama giuridico così complesso appare opportuno confermare e precisare la soluzione già consolidata da diversi decenni, pur lasciando naturalmente al legislatore, laddove si rivelasse necessario, di decidere un regime diverso. Nel complesso, forse è onesto affermare che, nonostante il preconizzato obiettivo di semplificazione, la realizzazione di tale ideale nel contesto specifico del regime speciale delle agenzie di viaggio è ancora piuttosto lontana dall'ideale dichiarato. Siffatto particolare regime è diventato uno dei settori più complessi dell'IVA (51).

66. Alla luce di quanto precede, la mia conclusione sulla prima questione sollevata nel caso di specie è che l'articolo 306 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il regime speciale delle agenzie di viaggio si applica a una prestazione di servizi che consiste nella fornitura di una prestazione di un servizio acquistata presso terzi, purché la suddetta prestazione riguardi l'alloggio o il trasporto.

B. Seconda questione: applicazione concorrente del regime del margine e dell'aliquota ridotta

67. Con la sua seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio desidera sapere se la prestazione di servizi resa dalla ricorrente, ove qualificata come rientrante nel regime speciale delle agenzie di viaggio, possa essere oggetto di un'aliquota ridotta a norma dell'articolo 98, letto in combinato disposto con l'allegato III, della direttiva IVA. Detta questione è stata posta con particolare riferimento alla parte della prestazione della ricorrente relativa all'alloggio.

68. La ricorrente propone una soluzione affermativa. I governi tedesco e dei Paesi Bassi, nonché la Commissione, sostengono il contrario. Essi ritengono che l'applicazione dell'aliquota ridotta per la prestazione in questione sia esclusa dal fatto che detta prestazione non è compresa nell'elenco di cui all'allegato III della direttiva IVA e che l'applicazione dell'aliquota ridotta sarebbe in contrasto con la logica di semplificazione del regime speciale in discussione. Il governo tedesco ricorda, inoltre, con riferimento alla giurisprudenza costante (52), che l'ambito di applicazione delle aliquote ridotte deve essere interpretato restrittivamente.

69. Condivido quest'ultima posizione. Non si può applicare un'aliquota ridotta se si accerta che la prestazione in discussione costituisce una prestazione di viaggio.

70. Come ho ricordato nella sezione precedente, ai sensi dell'articolo 307 della direttiva IVA, una prestazione resa da un'agenzia di viaggio costituisce una prestazione di servizio unica (53). Dalla suddetta finzione giuridica consegue logicamente che siffatta prestazione di servizio è diversa dagli elementi di cui si compone.

71. Se si concorda sul punto che il regime speciale delle agenzie di viaggio si applica a una prestazione acquistata presso terzi e relativa a un viaggio (alloggio o trasporto), la fornitura di detta prestazione l'assoggetta all'articolo 306 della direttiva IVA, il che ne comporta la qualifica come «prestazione di viaggio». In altre parole, una volta che si applica la suddetta regola per stabilire se una determinata prestazione è una prestazione di viaggio, non si può immediatamente dopo cominciare a rimuovere questa etichetta per applicare l'aliquota e allo stesso tempo mantenerla per determinare la base imponibile.

72. A livello sistematico, le prestazioni di viaggio non figurano nell'Allegato III della direttiva IVA (cui rinvia l'articolo 98 della stessa), in cui sono elencate le prestazioni di servizi soggetti ad aliquota ridotta, fra cui, al punto 12, figura l'«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».

73. Pertanto, come osserva il giudice del rinvio, l'applicazione dell'aliquota ridotta alle agenzie di viaggio relativamente alla messa a disposizione di alloggi sarebbe in contrasto con l'allegato III della direttiva IVA e con la finalità di semplificazione perseguita dal regime speciale delle agenzie di viaggio.

74. Il giudice del rinvio, tuttavia, rileva anche che il diniego di applicare l'aliquota ridotta alla frazione della prestazione relativa all'alloggio in discussione potrebbe comportare disparità di trattamento.

75. Ammetto che la prestazione consistente nella messa a disposizione di alloggi può, in conseguenza della «regola della singola prestazione acquistata presso terzi», ricevere un trattamento diverso a seconda delle modalità con cui la suddetta prestazione è resa (se da un'agenzia di viaggio che rientra nel regime speciale o meno).

76. Vi sono tuttavia dei limiti chiari in relazione a detto argomento, in particolare nel contesto dell'IVA e dei regimi speciali. Se si desidera conseguire la perfetta parità e neutralità sotto tutti gli aspetti non dovrebbero in primo luogo esservi regimi speciali. Senza volere sembrare troppo formalistici, lo status ufficiale del prestatore di servizi conta senz'altro in situazioni del genere, anche se la natura economica della prestazione è la stessa. Pertanto, la normativa sull'IVA semplicemente tratta in modo differente le medesime prestazioni, fornite da un lato dal proprietario (con o senza l'aiuto di un intermediario) e, dall'altro, da un'agenzia turistica che agisce in nome proprio (54).

77. Alla luce di quanto precede, concludo sulla seconda questione pregiudiziale che l'articolo 98 della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'allegato III, punto 12), di detta direttiva, deve essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi soggetta al regime speciale delle agenzie di viaggio di cui agli articoli 306 e segg. della medesima direttiva non può essere assoggettata a un'aliquota fiscale ridotta per la messa a disposizione di alloggi per le vacanze.

V. Conclusioni

78. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco che la Corte di giustizia voglia rispondere alle questioni pregiudiziali proposte dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) nel seguente modo:

1) L'articolo 306 della direttiva del Consiglio 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che il regime speciale delle agenzie di viaggio si applica a una prestazione di servizi che consiste nella fornitura di una prestazione di un servizio acquistata presso terzi, purché la suddetta prestazione riguardi l'alloggio o il trasporto.

2) L'articolo 98 della direttiva 2006/112/CE, letto in combinato disposto con l'allegato III, punto 12), di detta direttiva, deve essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi soggetta al regime speciale delle agenzie di viaggio di cui agli articoli 306 e segg. della medesima direttiva non può essere assoggettata a un'aliquota fiscale ridotta per la messa a disposizione di alloggi per le vacanze.

- 1 Lingua originale: l'inglese.
- 2 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).
- 3 Direttiva del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).
- 4 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435.
- 5 Sentenza del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen, C?31/10, EU:C:2010:762, punti 21 e segg., e ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, Star Coaches, C?220/11, EU:C:2012:120.
- 6 Sentenza del 21 giugno 2007, C?453/05, EU:C:2007:369, punto 19.
- 7 È opportuno sottolineare, tuttavia, che la nozione di intermediario, di cui all'articolo 306 della direttiva IVA e degli atti giuridici che l'hanno preceduta, non è stata esaminata in dettaglio dalla Corte. Nelle cause precedenti in cui detto aspetto è stato considerato, la Corte ha demandato al giudice nazionale la verifica della sussistenza del requisito che l'imprenditore non agisse quale intermediario. Sembrerebbe comunque che la Corte abbia effettivamente equiparato l'«*agir en nome proprio*» e il «*non essere un intermediario*» nella sua pronuncia del 12 novembre 1992, Van Ginkel, C?163/91, EU:C:1992:435, punto 21: «[l']applicazione delle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva è subordinata dal n. 1 di detto articolo al requisito che l'agenzia di viaggi *agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore e non come intermediario*» (il corsivo è mio). V. anche sentenza del 13 marzo 2014, Jetair e BTWE Travel4you, C?599/12, EU:C:2014:144, punti da 54 a 55, e le conclusioni presentate dall'avvocato generale Poiares Maduro nella causa iSt, C?200/04, EU:C:2005:394, paragrafo 35. Faccio inoltre notare che gli articoli 44, 50, 54, 56, paragrafo 1, lettera l), e l'articolo 153 della direttiva IVA fanno riferimento all'intermediario o agli intermediari come colui «*che agisce in nome e per conto terzi*». È vero che ciò non è ripreso nel secondo comma dell'articolo 306, paragrafo 1, della direttiva IVA, ma nel primo comma della medesima disposizione si afferma il contrario («*agiscono in nome proprio*») come caratteristica intrinseca alle agenzie di viaggio.
- 8 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435.
- 9 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, C?220/11, EU:C:2012:120.
- 10 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, C?220/11, EU:C:2012:120.
- 11 Per amore di precisione, sembrerebbe che l'imprenditore fornisse tanto servizi di trasporto acquistati presso terzi quanto interni all'azienda. Solo i primi, tuttavia, rilevavano ai fini della discussione circa il regime speciale delle agenzie di viaggio. Il fatto che le prestazioni fossero rese ad agenzie di viaggi e non direttamente ai clienti non è stato discusso dalla Corte in quanto ritenuto inutile.
- 12 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, C?220/11, EU:C:2012:120, punti da 22 a 23.
- 13 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, Star Coaches, C?220/11, EU:C:2012:120, punti 22 e 23.

- 14 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435. Sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C?308/90 e C?94/90, EU:C:1998:496, punto 18.
- 15 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435, punti da 22 a 26.
- 16 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435, punto 24, con rinvio alla sentenza del 26 febbraio 1992, Hacker, C?280/90, EU:C:1992:92, relativa all'interpretazione della competenza giurisdizionale esclusiva per i diritti reali ai sensi dell'articolo 16 della Convenzione del 27 settembre 1968 concernente la competenza giurisdizionale e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale (Convenzione di Bruxelles) (GU 1978 L 304, pag. 36).
- 17 Ciò era stato affermato precedentemente nella sentenza del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen, C?31/10, EU:C:2010:762. Nella suddetta sentenza la Corte aveva negato l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio a un operatore la cui prestazione si limitava alla vendita di biglietti d'ingresso all'Opera.
- 18 Relazione elaborata per la Commissione dal titolo *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report, TAXUD/2016/AO-05, dicembre 2017 (accessibile sul sito web della Commissione europea), pag. 26, punto 3.2.
- 19 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) 2002 def.] (GU 2002 C 126E, pag. 390). La suddetta proposta è stata successivamente revocata, v. ritiro di proposte della Commissione che non hanno un carattere di attualità (GU 2014 C 153, pag. 3). V. anche il fascicolo interistituzionale del Consiglio 2002/0041 (CNS), relativo al «Regime speciale dell'IVA delle agenzie di viaggio» (17567/09).
- 20 V. anche le mie conclusioni nella causa Skarpa Travel, C?422/17, EU:2018:XXX, paragrafi da 30 a 33.
- 21 Sentenze del 12 novembre 1992, Van Ginkel, C?163/91, EU:C:1992:435, punti da 13 a 14; del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496, punto 18; del 19 giugno 2003, First Choice Holidays, C?149/01, EU:C:2003:358, punti 23 e 24 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; ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, Star Coaches, C?220/11, EU:C:2012:120, punto 19; sentenze del 25 ottobre 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, punto 19; del 26 settembre 2013, Commissione/Spagna, C?189/11, EU:C:2013:587, punto 58; e del 16 gennaio 2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, punto 25. Analogamente, v. la sentenza dell'8 febbraio 2018, Commissione/Germania, C?380/16, non pubblicata, EU:C:2018:76, punti da 41 a 42 e 48.
- 22 Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 novembre 2015, relativa ai pacchetti e ai servizi turistici collegati, che modifica il regolamento (CE) n. 2006/2004 e la direttiva 2011/83/UE del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 90/314/CEE del Consiglio (GU L 326, pag. 1).

23 La direttiva 2015/2302 definisce, all'articolo 3, paragrafo 2, «pacchetto» sostanzialmente la combinazione di almeno due tipi diversi di servizi turistici ai fini dello stesso viaggio o della stessa vacanza: «servizio turistico» è invece definito all'articolo 3, paragrafo 1, come «a) il trasporto di passeggeri; b) l'alloggio non facente intrinsecamente parte del trasporto di passeggeri e non a fini residenziali; c) il noleggio di auto (...); d) qualunque altro servizio turistico non facente intrinsecamente parte di un servizio turistico ai sensi delle lettere a), b) o c)».

24 V. sentenze dell'11 febbraio 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C?237/97, EU:C:1999:69, e del 13 ottobre 2005, iSt, C?200/04, EU:C:2005:608, punti da 30 a 33. V. anche le conclusioni presentate dell'avvocato generale Poiares Maduro nella causa iSt, C?200/04, EU:C:2005:394, paragrafo 33.

25 Sentenza del 21 giugno 2007, C?453/05, EU:C:2007:369.

26 Sentenza del 21 giugno 2007, C?453/05, EU:C:2007:369, punto 17. La Corte ha fatto riferimento all'articolo 2, punto 1, della Sesta direttiva, a termini del quale sono soggette a IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. La suddetta disposizione è oggi contenuta (per quanto riguarda la prestazione di servizi), nell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

27 Sentenza del 21 giugno 2007, Ludwig, C?453/05, EU:C:2007:369, punti da 18 a 19 e giurisprudenza ivi citata.

28 Sentenza del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C?308/07 e C?94/07, EU:C:1998:496.

29 Sentenza del 13 ottobre 2005, C?200/04, EU:C:2005:608.

30 I pacchetti comprendevano il volo di andata e ritorno dalla Germania per gli Stati Uniti, l'alloggio nella famiglia ospitante, il vitto, l'assicurazione, lo studio presso una «high school» americana o un istituto simile e i materiali didattici.

31 Sentenza del 13 ottobre 2005, iSt, C?200/04, EU:C:2005:608, punti da 26 a 29.

32 V. anche sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punti da 41 a 45, che riguardava, tra l'altro, la nozione di «prestazione di servizi» e la necessità di andare al di là, in talune circostanze, delle clausole contrattuali e valutare l'effettività economica e commerciale delle operazioni per accertare come debba essere classificata un'operazione e se questa sia una costruzione meramente artificiosa e una pratica abusiva.

33 E spiegherò successivamente questo specifico punto. V. infra, paragrafi da 55 a 56 delle presenti conclusioni.

34 Ciò si è verificato nelle sentenze del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496 (alloggio proprio con servizi di trasporto acquistati da terzi); del 6 ottobre 2005, MyTravel, C?291/03, EU:C:2005:591, (alloggio acquistato da terzi e servizi di trasporto propri); del 25 ottobre 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672) (alloggio acquistato da terzi e servizi di trasporto propri). L'applicabilità del regime speciale è stata negata nella causa Minerva, in cui vi era un'unica prestazione di servizi ritenuta estranea al viaggio, ossia la vendita di biglietti di ingresso all'Opera (sentenza del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen, C?31/10, EU:C:2010:762). Analogamente, la Corte ha negato l'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio nell'ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, Star Coaches, C?220/11, EU:C:2012:120 (in cui veniva fornito solo il servizio di trasporto).

- 35 Salvo il caso in cui la prestazione acquistata presso terzi sia meramente accessoria rispetto alla prestazione propria, come indicato nelle sentenze del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, C?308/96 e C?94/97, EU:C:1998:496, e del 13 ottobre 2005, *iSt*, C?200/04, EU:C:2005:608.
- 36 V. paragrafo 39 supra. Nella stessa sentenza, la Corte ha anche fornito orientamenti circa il metodo di calcolo da utilizzare nel suddetto contesto.
- 37 Sentenza del 25 ottobre 2012, C?557/11, EU:C:2012:672, punti 23, 25 e 26.
- 38 Sentenza del 6 ottobre 2005, C?291/03, EU:C:2005:591, punto 41.
- 39 Sentenza del 12 novembre 1992, C?163/91, EU:C:1992:435.
- 40 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, C?220/11, EU:C:2012:120.
- 41 «[L]a prestazione [dell'agenzia di viaggio] (...) può non ridursi in tal caso ad una prestazione unica in quanto può comprendere, oltre alla locazione dell'alloggio, prestazioni come le informazioni e i consigli con cui l'agenzia di viaggi propone diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione dell'alloggio». Sentenza del 12 novembre 1992, *Van Ginkel*, C?163/91, EU:C:1992:435, punto 24, con rinvio alla sentenza del 26 febbraio 1992, *Hacker*, C?280/90, EU:C:1992:92, che, tuttavia, riguardava l'interpretazione del criterio di competenza esclusiva per i diritti reali ai sensi dell'articolo 16 della Convenzione di Bruxelles.
- 42 Ribadisco che l'unica decisione in contrasto con il suddetto approccio giurisprudenziale sembra essere l'ordinanza *Star Coaches*, in cui la Corte ha insistito sul punto che devono essere forniti almeno due elementi.
- 43 Come richiesto dalla Corte nella giurisprudenza citata supra, v. paragrafi da 48 a 51 delle presenti conclusioni.
- 44 V. sentenze del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, C?308/96 e C?94/90, EU:C:1998:496, punti da 39 a 47, e del 6 ottobre 2005, *MyTravel*, C?291/03, EU:C:2012:591, punti da 22 a 41.
- 45 V. supra, paragrafi da 6 a 8 delle presenti conclusioni. L'articolo 306 si riferisce palesemente a «cessioni di beni e prestazioni di servizi», al plurale.
- 46 V. supra, paragrafi da 31 a 35 delle presenti conclusioni.
- 47 V. 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; 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.
- 48 V. supra, paragrafi da 21 a 23.
- 49 Ordinanza della Corte del 1° marzo 2012, *Star Coaches*, C?220/11, EU:C:2012:120.
- 50 Sentenza del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, C?308/96 e C-94/07, EU:C:1998:496, punto 19.
- 51 V. la relazione elaborata per la Commissione, dal titolo *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report, TAXUD/2016/AO-05, dicembre 2017 (accessibile sul sito web della Commissione europea), pag. 11.

52 Sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 25 e giurisprudenza ivi citata.

53 V., supra, paragrafo 50. V. anche sentenza del 27 ottobre 1992, Commissione/Germania, C-74/91, EU:C:1992:409, punto 16.

54 Si può ricordare, per analogia, che la Corte ha dichiarato che le possibili distorsioni della concorrenza risultanti dall'applicazione delle regole transitorie relative ai regimi speciali delle agenzie di viaggio non autorizzavano gli Stati membri ad attuare in modo non corretto il suddetto regime speciale. V. sentenza del 27 ottobre 1992, Commissione/Germania, C-74/91, EU:C:1992:409, punti 16 e 26.