

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE M. CLAUS GULMANN

presentate il 1° ottobre 1992 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. In una causa dinanzi ad esso pendente il *Gerechthof* di Amsterdam ha ritenuto necessario stabilire se una determinata attività imponibile rientri nel campo d'applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva IVA del Consiglio ¹, che predispone un regime particolare per le agenzie di viaggi ². Esso ha pertanto sottoposto alla Corte due questioni pregiudiziali.

2. La causa trae la sua origine da una controversia fra le autorità tributarie olandesi e un'impresa olandese che organizza viaggi (in prosieguo: la «Van Ginkel»). La controversia riguarda la parte dell'attività della Van Ginkel che consiste nell'organizzare cosiddette «vacanze in automobile». Questa forma di vacanze è caratterizzata dal fatto che il viaggiatore provvede personalmente al trasporto sino al luogo di vacanza, ove la Van Ginkel pone a disposizione alloggi per le vacanze. La controversia è limitata alla situazione in cui l'alloggio per le vacanze è di proprietà di un terzo e si trova nei Paesi Bassi. Il viaggiatore «acquista» la presta-

zione, cioè un breve soggiorno nella residenza estiva, direttamente presso la Van Ginkel o per il tramite di un'altra agenzia di viaggi. La Van Ginkel paga il proprietario dell'alloggio e trattiene in tale occasione una provvigione del 20% del canone. La Van Ginkel, ritenendo che la commissione costituisca la base imponibile corretta, calcolava l'IVA sull'importo della commissione. Le autorità tributarie effettuavano una rettifica in quanto ritenevano che l'imponibile fosse costituito dall'intero importo del canone locativo.

3. Il regime particolare per le agenzie di viaggi si applica, ai sensi dell'art. 26 della direttiva, qualora ricorrano talune condizioni e comporta in una serie di punti deroghe alle norme generali della direttiva in materia di calcolo e di riscossione dell'IVA.

Ai sensi dell'art. 26, n. 1, gli Stati membri applicano il regime particolare alle operazioni delle agenzie di viaggi e delle imprese che organizzano viaggi, che chiamerò in prosieguo semplicemente «agenzie di viaggi» per maggior comodità. L'art. 26 si applica solo qualora «tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino per l'esecuzione del viaggio cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi».

* Lingua originale: il danese.

1 — Direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

2 — Il 15 settembre 1992 ho presentato le conclusioni nella causa C-74/91, Commissione contro Repubblica federale di Germania (sentenza 27 ottobre 1992, Racc. pagg. I-5383, I-5404), che verteva sull'art. 26, n. 3, della sesta direttiva IVA. Il presente procedimento riguarda in particolare le disposizioni di cui all'art. 26, nn. 1 e 2.

L'art. 26, n. 2, dispone che

- le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore;
- detta prestazione è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede, e
- la base imponibile è costituita dal *margin*e dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra il prezzo che il viaggiatore deve pagare all'agenzia di viaggi, ed il costo sostenuto da quest'ultima per l'acquisto da altri soggetti passivi di prestazioni da cui il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

L'art. 26, n. 3, che non è direttamente rilevante nel presente procedimento, dispone che la base imponibile, cioè il margine di utile, viene limitata qualora le prestazioni al viaggiatore vengano fornite al di fuori della Comunità.

L'art. 26, n. 4, dispone che le agenzie di viaggi non possono effettuare detrazioni dell'IVA che è stata pagata dai soggetti passivi presso i quali l'agenzia ha acquistato le prestazioni fornite.

L'art. 26 comporta pertanto, per le agenzie di viaggi da esso prese in considerazione, norme

pratiche per il calcolo dell'IVA che sono giustificate dai problemi derivanti dalla situazione particolare di queste imprese in quanto fornitrici di prestazioni di solito composite nonché, e soprattutto, dal fatto che si tratta spesso di prestazioni fornite in Paesi diversi da quello in cui le agenzie di viaggi hanno la loro sede. Una finalità essenziale di questo regime consiste nell'evitare i problemi che le agenzie di viaggi avrebbero nei loro rapporti con le autorità fiscali degli altri Stati membri qualora venissero applicate le norme generali sul calcolo, sul pagamento e sulla detraibilità dell'IVA. Le prestazioni comprese nella vendita di un viaggio da parte dell'agenzia di viaggi a un cliente, consistenti ad esempio nell'alloggio, nella ristorazione e nel trasporto in altri Stati membri sono tassate ai sensi della normativa di detto Paese, mentre per le «prestazioni autonome» dell'agenzia di viaggi, l'imposta viene pagata sul margine nello Stato membro dell'agenzia di viaggi. Benché una notevole parte delle ragioni su cui si fonda l'art. 26 sia costituita pertanto dagli elementi tipicamente transfrontalieri dell'attività dell'agenzia di viaggi, l'art. 26 vale però senz'altro anche per le attività di agenzia di viaggi svolte in un solo ed unico Stato membro.

Occorre altresì sottolineare, come ha fatto in particolare la Commissione, che l'applicazione dell'art. 26 presuppone *che* l'agenzia di viaggi si avvalga, per la realizzazione del viaggio, di prestazioni di altri *soggetti passivi*, e *che* il margine dell'agenzia di viaggi sia costituito dalla differenza fra il prezzo che il viaggiatore deve pagare all'agenzia di viaggi e il costo sostenuto da quest'ultima per l'acquisto da *altri soggetti passivi* di prestazioni da cui il viaggiatore tragga vantaggio. Ciò ha

due conseguenze. In primo luogo l'art. 26 non si applica qualora l'agenzia di viaggi utilizzi esclusivamente proprie prestazioni o prestazioni fornite da persone che non siano soggetti passivi, e in secondo luogo che il margine di utile su cui l'agenzia di viaggi deve pagare l'IVA, a norma del n. 2, comprende sia le prestazioni proprie sia le prestazioni fornite da persone che non siano soggetti passivi. Ciò significa altresì che, in ogni caso in un procedimento come quello di cui trattasi, è irrilevante per l'entità dell'importo dell'IVA a carico del viaggiatore che le cosiddette vacanze in «automobile» rientrino o meno nel campo d'applicazione dell'art. 26.

4. Il *Gerechthof* di Amsterdam ha osservato nell'ordinanza di rinvio che la Van Ginkel è un'impresa che organizza viaggi e gestisce agenzie di viaggi, e che essa pertanto soddisfa alle condizioni per essere ricompresa nell'ambito dell'applicazione dell'art. 26, n. 1. Il *Gerechthof* ha altresì accertato che la Van Ginkel, ai sensi dell'art. 26, «agisce in nome proprio nei confronti del viaggiatore» e non opera in qualità di intermediario. Tuttavia su un unico punto il giudice nazionale nutre dei dubbi sul ricorrere dei presupposti per l'applicazione dell'art. 26 al caso di specie. Esso dichiara in proposito:

«Non è chiaro se (...) la conclusione da parte di un'agenzia di viaggi di una convenzione relativa alla messa a disposizione di un alloggio per le vacanze per un soggiorno di breve durata, senza provvedere al trasporto del viaggiatore verso e dall'alloggio stesso, rientri nella nozione di *realizzazione del viaggio* come qui descritto ovvero possa essere esclusivamente considerata come *locazione di detto alloggio*».

Al fine di chiarire questo dubbio il *Gerechthof* ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

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

5. Il governo olandese sostiene che vi sono motivi ragionevoli per risolvere la questione in senso negativo. Esso si richiama fra l'altro al fatto che il trasporto costituisce un elemento caratteristico del viaggio. Esso osserva altresì che l'art. 26 presuppone necessariamente che la prestazione di servizi venduta al viaggiatore è costituita da una pluralità di prestazioni. In tale contesto, detto governo rileva che l'art. 26 tratta in modo coerente della fornitura di prestazioni e presuppone pertanto necessariamente che l'agenzia di viaggi fornisca più di una prestazione. Esso si riferisce anche al n. 2, ai sensi del quale «le operazioni» effettuate dalle agenzie di viaggi devono essere considerate come una «prestazione di servizio unica».

6. La Van Ginkel, il governo tedesco e britannico, nonché la Commissione sono tutti

concordi nel ritenere che l'art. 26 non presupponga che le prestazioni vendute dall'agenzia di viaggi comprendono il trasporto. Essi negano inoltre che l'art. 26 presupponga che la prestazione di servizi venduta deve comprendere una pluralità di prestazioni.

zioni in altri Stati membri, e che la disposizione è volta a risolvere, sussistono anche nel caso della fornitura di una o più prestazioni che non comprendano il trasporto. In tale contesto è chiaro che la disposizione va interpretata nello stesso modo a prescindere dal fatto che la prestazione o le prestazioni vengano fornite concretamente in altri Stati o nel Paese dell'agenzia di viaggi.

7. A mio parere non vi è dubbio che occorre risolvere la questione sollevata nel senso che la locazione da parte delle agenzie di viaggi di alloggi per le vacanze appartenenti a terzi a viaggiatori che provvedono personalmente al trasporto verso e da detti alloggi, rientra nell'ambito d'applicazione dell'art. 26.

È altresì verosimilmente esatto, come hanno osservato la Van Ginkel e il governo britannico, che un'interpretazione restrittiva dell'art. 26 comporterebbe difficoltà pratiche in una serie di casi, fra cui quello in cui l'agenzia di viaggi «acquista» un determinato numero di pernottamenti in un altro Stato membro senza sapere se la prestazione che sarà fornita in seguito al viaggiatore comprenda il trasporto.

Nulla nel dettato della disposizione può inficiare questa conclusione. Vista la posizione della nozione di «realizzazione del viaggio» nei nn. 1 e 2, non è possibile ritenere che l'applicazione di detta nozione sia volta a restringere l'ambito di applicazione della disposizione. L'uso di detta nozione è verosimilmente volto unicamente a porre in evidenza che la prestazione fornita dev'essere un elemento di un viaggio, ma non che il viaggio, cioè il trasporto, deve necessariamente far parte della prestazione fornita.

A sostegno di questa soluzione vi è inoltre il fatto che il comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto³ ha dichiarato nel corso della riunione dell'aprile 1984 che l'art. 26 va applicato qualora l'agenzia di viaggi si avvalga di almeno una prestazione fornita da un altro soggetto passivo per la realizzazione del viaggio.

Avverso un'interpretazione restrittiva militano le finalità della disposizione. Esse non sono volte a porre in particolare evidenza il fatto che la prestazione di servizi fornita comprenda il trasporto ovvero che occorra necessariamente che vengano fornite più prestazioni. I problemi pratici incontrati dalle agenzie di viaggi per la fornitura di presta-

8. Questi motivi sono a mio parere sufficienti per stabilire che la questione sollevata deve essere risolta nel senso che l'art. 26 dev'essere applicato anche qualora il cliente provveda personalmente al trasporto sino all'alloggio delle vacanze, e non ritengo

³ — Detto comitato è stato istituito a norma dell'art. 29 della direttiva. È composto dai rappresentanti degli Stati membri e dalla Commissione. I suoi pareri non sono vincolanti.

pertanto necessario esaminare gli altri argomenti che sono stati dedotti a sostegno di questa interpretazione e che sono illustrati nella relazione d'udienza.

9. Il Gerechtshof ha sollevato un'altra questione, del seguente tenore:

«Se la soluzione della prima questione sia diversa qualora il soggetto passivo abbia la qualità di organizzatore di viaggi, che oltre ad effettuare le operazioni menzionate nella questione provvede anche all'esecuzione del viaggio, compreso il trasporto verso e dall'alloggio».

In ordine a tale questione si può osservare brevemente che la soluzione della prima questione presuppone che l'impresa imponibile sia un'agenzia di viaggi o un'impresa che organizza viaggi, e in secondo luogo che dalla prima questione emerge che per l'applicazione dell'art. 26 è irrilevante che la prestazione di cui trattasi fornita al cliente comprenda anche il trasporto verso e dall'alloggio delle vacanze.

La soluzione della prima questione rende pertanto inutile una soluzione della seconda.

Conclusioni

10. Propongo pertanto alla Corte di risolvere la questione sollevata dal Gerechtshof di Amsterdam nel modo seguente:

«L'art. 26 deve essere interpretato nel senso che detta disposizione riguarda le operazioni effettuate da un'agenzia di viaggi ovvero da un'impresa che organizza viaggi turistici che consistono nella locazione ai viaggiatori di alloggi per vacanze appartenenti a un terzo soggetto passivo anche qualora il viaggiatore provveda personalmente al trasporto verso e dall'alloggio per le vacanze».