



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 dicembre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Fatto generatore dell’imposta – Regime speciale delle agenzie di viaggio – Articoli 65 e 308 – Margine realizzato da un’agenzia di viaggio – Determinazione del margine – Pagamento di acconti anteriore alla prestazione di servizi di viaggio fornita dall’agenzia di viaggio – Costo effettivo sostenuto dall’agenzia di viaggio»

Nella causa C-422/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 16 febbraio 2017, pervenuta in cancelleria il 13 luglio 2017, nel procedimento

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

contro

Skarpa Travel sp. z o.o.,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente della Settima Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relatore), e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: M. Aleksejev, capo unità,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 7 giugno 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Szef Krajowej Administracji Skarbowej, da J. Kaute e M. Kowalewska, in qualità di agenti;
- per la Skarpa Travel sp. z o.o., da J. Zając-Wysocka, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Siekierzyńska e N. Gossement, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il polacco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 settembre 2018,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 65 e 308 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, Polonia) e la Skarpa Travel sp. z o.o. (in prosieguo: la «Skarpa») in merito a un parere individuale emesso dal Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia; in prosieguo: il «Ministro») riguardo al momento dell'esigibilità e alle modalità di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in caso di incasso di un acconto sul pagamento di un servizio turistico fornito da un'agenzia di viaggio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, «[i]l 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».
- 4 L'articolo 65 della direttiva in parola dispone 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».
- 5 L'articolo 66 della direttiva in parola stabilisce quanto segue:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:
 - a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;
 - b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;
 - c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione delle fatture imposto dagli Stati membri a norma dell'articolo 222, secondo comma o, qualora lo Stato membro non abbia imposto tale data di scadenza, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

La deroga di cui al primo comma non si applica, tuttavia, alle prestazioni di servizi per i quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei servizi in conformità all'articolo 196 né alle cessioni o ai trasferimenti di beni di cui all'articolo 67».

6 L'articolo 306 della medesima direttiva così dispone:

«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».

7 L'articolo 307 della direttiva IVA è del seguente tenore:

«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 Ai sensi dell'articolo 308 di tale direttiva, «[p]er 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».

9 L'art. 309 della direttiva di cui trattasi così dispone:

«Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggio ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi fuori del[l'Unione], la prestazione di servizi dell'agenzia è assimilata ad un'attività di intermediario, esente in forza dell'articolo 153.

Se le operazioni di cui al primo comma sono effettuate all'interno e all'esterno del[l'Unione], deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizi dell'agenzia di viaggio che concerne le operazioni effettuate fuori del[l'Unione]».

10 Ai sensi dell'articolo 310 della direttiva IVA, «[g]li importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'articolo 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro».

Diritto polacco

- 11 L'articolo 19a, paragrafo 8, dell'Ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), come modificata (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), dispone quanto segue:
- «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».
- 12 L'articolo 119 di detta legge così recita:
- «1) La base imponibile di una prestazione di servizi turistici è costituita dall'importo del margine, diminuito dell'importo dell'imposta dovuta, fatto salvo il paragrafo 5.
- 2) Per margine, ai sensi del paragrafo 1, si intende la differenza tra l'importo a carico del destinatario del servizio ed il costo effettivo sostenuto dal soggetto passivo per l'acquisto, presso altri soggetti passivi, di beni e di servizi 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».
- 13 Il giudice del rinvio segnala che, a partire dal 1° gennaio 2014, in Polonia non sono più in vigore le disposizioni di diritto nazionale basate sull'articolo 66 della direttiva IVA, disposizioni che determinavano il momento dell'esigibilità dell'imposta relativamente agli acconti versati a titolo di servizi turistici forniti da un'agenzia di viaggio.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 14 La Skarpa, in quanto agenzia di viaggio, è assoggettata al regime speciale applicabile alle agenzie di viaggio di cui all'articolo 119 della legge sull'IVA. Ritenendo che da tale normativa non si evinca chiaramente il momento dell'esigibilità dell'IVA per gli acconti percepiti dalle agenzie di viaggio, essa ha presentato al Ministro una domanda di parere individuale.
- 15 Nel parere individuale, il Ministro ha precisato che l'IVA è esigibile al momento del versamento dell'acconto. A suo avviso, per stabilire il margine realizzato dall'agenzia di viaggio, il quale costituisce la base imponibile dell'IVA, la Skarpa potrebbe dedurre dal suo margine lordo l'importo stimato dei costi che dovrà sostenere per la prestazione di cui trattasi e, se del caso, procedere successivamente alle necessarie rettifiche, una volta che essa sia in grado di calcolare l'importo definitivo dei costi effettivamente sopportati.
- 16 La Skarpa, ritenendo che l'IVA per i suoi servizi dovesse divenire esigibile solo al momento in cui essa fosse in grado di determinare il suo margine definitivo, ha contestato il suddetto parere dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunale amministrativo del voivodato di Cracovia, Polonia).
- 17 Con sentenza del 25 novembre 2014, tale giudice ha annullato il suddetto parere, sulla base del rilievo che, giacché nell'articolo 119, paragrafo 2, della legge sull'IVA si fa riferimento unicamente ai costi effettivamente sopportati dal prestatore, l'IVA diviene esigibile solo al momento in cui il margine reale è determinato in maniera definitiva. Detto giudice ha constatato che non è prevista una stima della

base imponibile allorché si tratta di un acconto relativo alla prestazione di servizi turistici da parte di un'agenzia di viaggio. Esso ha altresì considerato che la rettifica delle dichiarazioni fiscali dovrebbe essere operata in situazioni eccezionali e non può divenire una regola.

- 18 Il Ministro ha impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), contestando che, ad eccezione dei casi indicati dalla legge sull'IVA, tutti gli acconti sono assoggettati all'imposta a partire dal momento del loro incasso. Esso ammette che, ai fini del calcolo del margine, possono essere presi in considerazione i costi effettivi sostenuti dal soggetto passivo fino al momento dell'incasso dell'acconto. Tuttavia, l'impossibilità di calcolare il margine effettivo al momento del versamento dell'acconto sul pagamento di un servizio turistico fornito da un'agenzia di viaggio non può avere come conseguenza che l'IVA divenga esigibile solo al momento in cui tale margine può essere calcolato in maniera definitiva.
- 19 Il giudice del rinvio nutre dubbi riguardo alla questione se la norma speciale sulla determinazione della base imponibile per i servizi forniti dalle agenzie di viaggio, di cui all'articolo 308 della direttiva IVA, abbia incidenza sul momento in cui l'IVA per tali servizi diviene esigibile. Esso considera che, giacché i costi effettivamente sostenuti dall'agenzia di viaggio saranno noti solo successivamente alla prestazione del servizio turistico al cliente, l'articolo 65 della suddetta direttiva non può trovare applicazione in una fattispecie rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 308 della suddetta direttiva. Nondimeno detto giudice ammette che, tuttavia, la direttiva IVA non dispone in tal senso e che siffatta soluzione potrebbe essere desunta unicamente dal quadro generale di tale direttiva.
- 20 Inoltre, nei limiti in cui, ai sensi dell'articolo 65 della direttiva, l'IVA diviene esigibile al momento in cui l'acconto viene incassato dall'agenzia di viaggio, il giudice del rinvio si chiede se tale imposta debba essere calcolata sull'importo incassato oppure se si debba tener conto del metodo specifico di determinazione della base imponibile previsto all'articolo 308 della direttiva IVA. A tal riguardo, detto giudice osserva, da un lato, che l'assoggettamento all'imposta dell'intero importo dell'acconto potrebbe comportare, sia pure provvisoriamente, un onere d'imposta molto elevato per l'agenzia di viaggio, ma che, dall'altro lato, non sarebbe compatibile con il regime speciale delle agenzie di viaggio consentire che, per determinare la base imponibile del servizio al momento del pagamento di un acconto da parte del cliente, un'agenzia di viaggio prenda in considerazione il prezzo del servizio non ancora versato.
- 21 È in tali circostanze che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se le disposizioni della direttiva [IVA] debbano essere interpretate nel senso che il debito d'imposta a titolo degli 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 [IVA], 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 [IVA] debba essere interpretato nel senso che, ai fini della tassazione, l'acconto incassato dal soggetto passivo che fornisce servizi turistici e tassato secondo il regime speciale previsto per le agenzie di viaggio agli articoli da 306 a 310 della direttiva [IVA], è diminuito dei costi di cui all'articolo 308 della suddetta direttiva, effettivamente sostenuti dal soggetto passivo fino al momento dell'incasso dell'acconto».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 22 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli articoli 65 e da 306 a 310 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, allorché un'agenzia di viaggio, assoggettata al regime speciale previsto agli articoli da 306 a 310, incassa un acconto sul pagamento di servizi turistici che fornirà al viaggiatore, l'IVA sia esigibile, in applicazione del suddetto articolo 65, dal momento dell'incasso di tale acconto.
- 23 La Skarpa sostiene che, per determinare la base imponibile rilevante, ai sensi dell'articolo 308 di tale direttiva, l'agenzia di viaggio deve calcolare il suo margine effettivo, il che tuttavia non è possibile senza conoscere i costi effettivi che essa dovrà sopportare a monte per l'acquisizione di beni e di servizi presso altri soggetti passivi. Pertanto, l'imposta sarebbe esigibile solo al momento in cui tutti i costi effettivamente sostenuti dall'agenzia di viaggio sono noti e il margine effettivo è definitivo. In una fattispecie del genere non potrebbe dunque trovare applicazione l'articolo 65 di tale direttiva.
- 24 Occorre rilevare che il regime speciale dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio, istituito agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, contiene regole specifiche per l'attività di tali agenzie, che derogano al regime comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punto 16).
- 25 A norma dell'articolo 306 di tale direttiva, gli Stati membri applicano alle operazioni delle agenzie di viaggio il suddetto regime nella misura in cui tali agenzie agiscono non quali intermediari, bensì in nome proprio nei confronti del viaggiatore, e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi acquistate presso soggetti passivi terzi.
- 26 Per le operazioni delle agenzie di viaggio effettuate a norma di tale articolo 306, il legislatore dell'Unione ha previsto, agli articoli da 307 a 310 della direttiva IVA, disposizioni specifiche relative al luogo di imposizione, al calcolo della base imponibile dell'imposta e alla detraibilità di quest'ultima.
- 27 La Corte ha già statuito che, in quanto eccezione al sistema comune della direttiva IVA, tale regime speciale dev'essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Secondo la giurisprudenza della Corte, l'obiettivo essenziale delle regole relative al suddetto regime speciale è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero, per gli operatori economici, dai principi generali della direttiva IVA relativi alle operazioni che implicano la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi giacché l'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbero, a causa della pluralità delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Ne consegue che il regime speciale dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio non costituisce, in quanto tale, un regime tributario indipendente ed esaustivo, ma contiene unicamente disposizioni in deroga ad alcune norme del sistema generale dell'IVA, cosicché le altre norme di tale sistema generale sono applicabili alle operazioni delle agenzie di viaggio soggette all'IVA.
- 30 Pertanto, alle operazioni che rientrano nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio sono applicabili tutte le disposizioni del sistema generale dell'IVA, ad eccezione di quelle che disciplinano il luogo di imposizione, il calcolo della base imponibile dell'imposta e la detraibilità di quest'ultima.

- 31 Di conseguenza, le norme sul fatto generatore e sull'esigibilità dell'IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, che compaiono in particolare agli articoli 63 e 65 della direttiva IVA, restano applicabili alle operazioni che rientrano nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio.
- 32 Ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva, 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.
- 33 Tuttavia, l'articolo 65 della direttiva IVA dispone 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. Tale articolo costituisce una deroga alla regola enunciata al citato articolo 63 di tale direttiva e, come tale, deve essere interpretata restrittivamente (v., in tal senso, la sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Pertanto, affinché l'IVA diventi esigibile in tali circostanze, occorre che siano già conosciuti tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, ossia della futura prestazione, e dunque, in particolare, che al momento del versamento dell'acconto i servizi siano individuati con precisione (v. sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Nel caso di specie, il giudice del rinvio indica che, al momento dell'incasso di un acconto da parte di un'agenzia di viaggio, quale la Skarpa, tale acconto può essere riferito ad un servizio fornito dal tale agenzia, come, ad esempio, un viaggio prenotato per una certa data e verso un determinato paese. Risulta quindi, con riserva di verifica da parte di detto giudice, che siffatto acconto riguarda un servizio individuato con precisione, cosicché l'IVA diviene esigibile al momento dell'incasso dell'acconto, a norma dell'articolo 65 della direttiva IVA.
- 36 In tali circostanze, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 65 e da 306 a 310 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, allorché un'agenzia di viaggio, assoggettata al regime speciale previsto agli articoli da 306 a 310, incassa un acconto sul pagamento di servizi turistici che fornirà al viaggiatore, l'IVA è esigibile, in conformità del suddetto articolo 65, a partire dal momento dell'incasso di tale acconto, a condizione che, in tale momento, i servizi turistici da fornire siano individuati con precisione.

Sulla seconda questione

- 37 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio desidera ottenere chiarimenti sulle modalità con cui un acconto incassato da un'agenzia di viaggio dev'essere assoggettato a imposizione.
- 38 Ai sensi dell'articolo 308 della direttiva IVA, per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio la base imponibile è costituita dal margine dell'agenzia di viaggio, ossia dalla 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.
- 39 Come ricordato ai punti 26 e 28 della presente sentenza, tale norma determina la base imponibile dell'IVA allorché le agenzie di viaggio acquistano beni o servizi presso altri soggetti passivi ed essa fa parte delle disposizioni specifiche previste dal legislatore dell'Unione per tener conto delle particolarità dell'attività delle agenzie di viaggio ed evitare difficoltà pratiche che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività.
- 40 Ne consegue che l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA non può avere la conseguenza di rendere di fatto impossibile il calcolo esatto della base imponibile specificamente prevista al suo articolo 308, il quale presuppone che l'agenzia di viaggio possa dedurre, dal prezzo totale, al netto

dell'IVA, pagato dal viaggiatore, la totalità dei costi effettivi sostenuti da tale agenzia per la 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.

- 41 Orbene, qualora l'acconto versato dal cliente corrisponda al prezzo totale o ad una parte significativa del prezzo totale del servizio turistico e, al momento del versamento di tale acconto, l'agenzia non abbia ancora sostenuto alcun costo effettivo, o soltanto una parte limitata del costo totale individuale di tale servizio, il fatto di prendere in considerazione unicamente il costo effettivamente sostenuto dall'agenzia al momento del suddetto versamento può, in alcuni casi, impedire a quest'ultima di sottrarre in tutto o in parte tale costo dal prezzo totale del servizio, al netto dell'IVA, e può, pertanto, falsare le modalità di calcolo della base imponibile stabilite all'articolo 308 della direttiva IVA.
- 42 Inoltre, un'agenzia di viaggio può non essere in grado di determinare il costo effettivo del servizio turistico specifico di un viaggiatore al momento in cui quest'ultimo versa il relativo acconto.
- 43 Di conseguenza, in situazioni come quelle di cui ai due punti precedenti, il margine dell'agenzia può essere determinato sulla base di una stima del costo effettivo totale che essa dovrà infine sostenere. Ai fini di siffatta stima, l'agenzia deve prendere in considerazione, se del caso, i costi che ha già effettivamente sostenuto al momento dell'incasso dell'acconto.
- 44 Deducendo dal prezzo totale del viaggio il costo effettivo totale stimato, l'agenzia di viaggio ottiene il suo margine prevedibile. La base imponibile dell'IVA da pagare al momento dell'incasso dell'acconto si ottiene moltiplicando l'importo di tale acconto per la percentuale che il margine di profitto prevedibile così calcolato rappresenta rispetto al prezzo totale del viaggio.
- 45 Come ha rilevato l'avvocato generale al punto 51 delle sue conclusioni, da un'agenzia di viaggio normalmente diligente è ragionevole attendersi che essa prepari una stima relativamente dettagliata del costo totale individuale di un viaggio, per determinare il prezzo totale di tale viaggio.
- 46 I costi previsti così stimati devono essere collegati al servizio turistico concreto per il quale l'acconto è stato incassato dall'agenzia di viaggio, giacché il margine e la base imponibile devono essere determinati riferendosi a ciascuna prestazione di servizi unica fornita dall'agenzia, ossia singolarmente e non complessivamente, con riferimento a gruppi di servizi o a un insieme di servizi forniti durante un dato periodo (v., in tal senso, la sentenza dell'8 febbraio 2018, Commissione/Germania, C-380/16, non pubblicata, EU:C:2018:76, punti 89, 91 e 92).
- 47 Tale soluzione lascia impregiudicato il fatto che, non appena il costo effettivo definitivo individuale del viaggio sarà noto all'agenzia di viaggio, esso dovrà, in applicazione dell'articolo 308 della direttiva IVA, essere preso in considerazione per la determinazione dell'IVA, se del caso, procedendo alla rettifica delle dichiarazioni IVA effettuate al momento dell'incasso dell'acconto.
- 48 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 308 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il margine dell'agenzia di viaggio e, di conseguenza, la sua base imponibile, è costituito dalla differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto a monte da tale agenzia 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. Qualora l'importo dell'acconto corrisponda al prezzo totale del servizio turistico o ad una parte significativa di tale prezzo e l'agenzia non abbia ancora sostenuto alcun costo effettivo, o soltanto una parte limitata del costo totale individuale di tale servizio, o ancora qualora il costo effettivo individuale del viaggio, sostenuto dall'agenzia, non sia determinabile al momento del pagamento dell'acconto, il margine può essere determinato sulla base di una stima del costo effettivo totale che essa dovrà infine sostenere. Ai fini di siffatta stima, l'agenzia deve prendere in considerazione, se del caso, i costi che essa ha già effettivamente sostenuto al momento dell'incasso dell'acconto. Per calcolare il margine, dal prezzo totale del viaggio è dedotto il costo effettivo totale

stimato, e la base imponibile dell'IVA da pagare al momento dell'incasso dell'acconto si ottiene moltiplicando l'importo di tale acconto per la percentuale che il margine di profitto prevedibile così calcolato rappresenta rispetto al prezzo totale del viaggio.

Sulle spese

- ⁴⁹ Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **Gli articoli 65 e da 306 a 310 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, devono essere interpretati nel senso che, allorché un'agenzia di viaggio, assoggettata al regime speciale previsto agli articoli da 306 a 310, incassa un acconto sul pagamento di servizi turistici che fornirà al viaggiatore, l'imposta sul valore aggiunto (IVA) è esigibile, in conformità del suddetto articolo 65, a partire dal momento dell'incasso di tale acconto, a condizione che, in tale momento, i servizi turistici da fornire siano individuati con precisione.**
- 2) **L'articolo 308 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, deve essere interpretato nel senso che il margine dell'agenzia di viaggio e, di conseguenza, la sua base imponibile, è costituito dalla differenza tra l'importo totale, al netto dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto a monte da tale agenzia 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. Qualora l'importo dell'acconto corrisponda al prezzo totale del servizio turistico o ad una parte significativa di tale prezzo e l'agenzia non abbia ancora sostenuto alcun costo effettivo, o soltanto una parte limitata del costo totale individuale di tale servizio, o ancora qualora il costo effettivo individuale del viaggio, sostenuto dall'agenzia, non sia determinabile al momento del pagamento dell'acconto, il margine può essere determinato sulla base di una stima del costo effettivo totale che essa dovrà infine sostenere. Ai fini di siffatta stima, l'agenzia deve prendere in considerazione, se del caso, i costi che essa ha già effettivamente sostenuto al momento dell'incasso dell'acconto. Per calcolare il margine, dal prezzo totale del viaggio è dedotto il costo effettivo totale stimato, e la base imponibile dell'IVA da pagare al momento dell'incasso dell'acconto si ottiene moltiplicando l'importo di tale acconto per la percentuale che il margine di profitto prevedibile così calcolato rappresenta rispetto al prezzo totale del viaggio.**

Firme