



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

13 marzo 2014\*

«IVA — Regime speciale delle agenzie di viaggio — Operazioni effettuate al di fuori dell'Unione europea — Sesta direttiva 77/388/CEE — Articolo 28, paragrafo 3 — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 370 — Clausole di “standstill” — Modifica della legislazione nazionale attuata in pendenza del termine per la trasposizione»

Nella causa C-599/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgio), con decisione del 24 ottobre 2012, pervenuta in cancelleria il 20 dicembre 2012, nel procedimento

**Jetair NV,**

**BTW-eenheid BTWE Travel4you**

contro

**FOD Financiën,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da C. G. Fernlund (relatore), presidente di sezione, C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per Jetair NV e BTW-eenheid BTWE Travel4you, da H. Vandeborgh, advocaat;
- per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels, C. Soulay e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti;
- per il Consiglio dell'Unione europea, da A.-M. Colaert e E. Chatziioakeimidou, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

\* Lingua processuale: il neerlandese.

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della clausola di «standstill» di cui all'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e all'articolo 370 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), degli articoli 153 e 309 della direttiva IVA e degli articoli 43 CE e 56 CE, nonché sulla validità dell'articolo 370 della direttiva IVA.
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di due controversie tra, da un lato, Jetair NV (in prosieguo: «Jetair») e BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (in prosieguo: «Travel4you»), un gruppo formato da diverse società considerate come unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), e, dall'altro, il FOD Financiën (Servizio pubblico federale delle Finanze), relative al rigetto della domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto presentata dalle ricorrenti in relazione a viaggi organizzati al di fuori dell'Unione europea.

### **Contesto normativo**

#### *Il diritto dell'Unione*

La sesta direttiva

- 3 L'articolo 1 della sesta direttiva prevedeva quanto segue:

«Gli Stati membri adeguano il loro attuale regime dell'[IVA] alle disposizioni dei seguenti articoli.

Essi adottano le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative, affinché il loro regime così adattato entri in vigore quanto prima e comunque entro il 1° gennaio 1978».

- 4 L'articolo 26, paragrafi 1 e 3, della sesta direttiva, era formulato come segue:

«1. Gli Stati membri applicano l'[IVA] alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Il presente articolo non è applicabile alle agenzie di viaggi che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali è applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c). (...)

(...)

3. Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi al di fuori della Comunità, la prestazione di servizi dell'agenzia è assimilata ad un'attività di intermediario, esente ai sensi dell'articolo 15, punto 14. (...).

- 5 L'articolo 28, paragrafi 3, lettera a), e 4, della sesta direttiva, inserito all'interno del capo XVI, rubricato «Disposizioni transitorie» disponeva quanto segue:

«3. Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

- a) continuare ad assoggettare all'imposta le operazioni esenti ai sensi [dell'articolo 15], elencate nell'allegato E;

(...)

4. Il periodo transitorio avrà una durata iniziale di cinque anni, a decorrere dal 1° gennaio 1978. (...)».

- 6 Le operazioni di cui all'articolo 15, punto 14, della sesta direttiva, elencate nell'allegato E della medesima, includevano «le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggi di cui all'articolo 26 e quelle delle agenzie di viaggi che agiscono in nome e per conto del viaggiatore per viaggi effettuati fuori della Comunità».

La direttiva IVA

- 7 L'articolo 153 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, quando intervengono nelle operazioni di cui ai capi 6, 7 e 8 o in operazioni effettuate fuori della Comunità.

(...)».

- 8 L'articolo 306, paragrafo 1, della direttiva IVA, inserito nel titolo XII, capo 3, rubricato «Regime speciale delle agenzie di viaggio», dispone 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 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)».

- 9 L'articolo 309 della direttiva IVA è formulato come segue:

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

(...)».

- 10 L'articolo 370 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 assoggettavano all'imposta le operazioni elencate nell'allegato X, parte A, possono continuare ad assoggettarle all'imposta».

- 11 L'allegato X di tale direttiva, nella sua parte A, rubricata «Operazioni che gli Stati membri possono continuare ad assoggettare all'imposta», stabilisce al punto 4:

«le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio di cui all'articolo 306 e quelle delle agenzie di viaggio che agiscono in nome e per conto del viaggiatore per viaggi effettuati fuori della Comunità».

#### *Il diritto belga*

- 12 Dalla decisione di rinvio e dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che il diritto belga rilevante è contenuto nel codice dell'imposta sul valore aggiunto, introdotto con legge del 3 luglio 1969 (*Moniteur belge* del 17 luglio 1969, pag. 7046), nella versione in vigore all'epoca dei fatti oggetto della controversia principale (in prosieguo: il «codice dell'IVA»).
- 13 È pacifico che, prima del 1° dicembre 1977, i servizi forniti dalle agenzie di viaggio consistenti nell'organizzazione di viaggi al di fuori dell'Unione europea fossero operazioni esenti.
- 14 Il codice dell'IVA è stato modificato con legge del 29 novembre 1977, entrata in vigore il 1° dicembre 1977, che ha assoggettato tali servizi a IVA.
- 15 Dal fascicolo sottoposto all'attenzione della Corte emerge che il codice dell'IVA è stato nuovamente modificato con regio decreto del 28 dicembre 1999, applicabile a partire dal 1° gennaio 2000. Ai sensi di tale decreto, le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio relative a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione hanno cessato di essere assimilate ad attività di intermediari. Nondimeno, tali operazioni hanno continuato ad essere assoggettate a IVA.

#### **Fatti e questioni pregiudiziali**

- 16 Jetair è una società di diritto belga, soggetto passivo ai fini IVA per la sua attività di agenzia di viaggi. A partire dal 1° febbraio 2009, essa è entrata nel gruppo Travel4you, che comprende anche altre sei società che esercitano la medesima attività.
- 17 Jetair e Travel4you organizzano viaggi turistici per i quali fanno ricorso ai servizi di terzi, in particolare alberghi e compagnie aeree.
- 18 Ritenendo che i viaggi organizzati al di fuori dell'Unione non debbano essere assoggettati a IVA, entrambe le ricorrenti hanno presentato domanda di rimborso dell'IVA dalle stesse versata con riferimento a tali viaggi.
- 19 La prima domanda riguardava importi IVA attinenti a viaggi organizzati nel periodo tra il 2001 e il 2006, riportati nella dichiarazione IVA del settembre 2007. L'autorità preposta al controllo dell'IVA di Ostenda, contestati gli importi oggetto della domanda, ha effettuato una trattenuta per un importo di EUR 55 700 000 circa e ha redatto un verbale di violazione.
- 20 La seconda domanda riguardava importi IVA attinenti a viaggi organizzati nel periodo tra il 2007 e il gennaio 2010, riportati nella dichiarazione IVA del mese di marzo 2010. L'autorità preposta al controllo dell'IVA di Ostenda, contestati gli importi oggetto della domanda, ha effettuato una trattenuta per un importo di EUR 37 600 000 circa e ha redatto un verbale di violazione.
- 21 Jetair e i membri del gruppo Travel4you hanno presentato ricorso, rispettivamente il 21 dicembre 2010 e il 24 ottobre 2011, dinanzi al rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges), che ha riunito i due procedimenti.

- 22 Dinanzi al giudice del rinvio, le ricorrenti hanno sostenuto che la disposizione transitoria di cui all'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva non autorizzava il legislatore belga a modificare la legislazione nazionale in senso non conforme a tale direttiva subito prima della data di entrata in vigore di questa. Le stesse hanno sostenuto che, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 3, della stessa direttiva, ripreso dall'articolo 309 della direttiva IVA, quando le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi al di fuori dell'Unione, la prestazione dell'agenzia deve essere considerata esente.
- 23 Dal momento che il FOD Financiën ha sostenuto, al contrario, che il legislatore belga fosse legittimato, ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva, a decidere di assoggettare a imposta tali operazioni, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla soluzione da adottare nelle controversie di cui ai procedimenti principali.
- 24 In tale contesto, il rechtbank van eerste aanleg te Brugge ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il Belgio abbia la facoltà di modificare la sua normativa sottoponendo ad imposizione un servizio esente – nella fattispecie i viaggi al di fuori dell'UE – in un momento (1° dicembre 1977) appena precedente l'entrata in vigore della sesta direttiva IVA (1° gennaio 1978), eludendo in tal modo la clausola di “standstill” di cui all'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva (articolo 370 della direttiva [IVA]), che prevede che i viaggi in questione possono restare soggetti ad imposizione solo se lo erano già prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva.
  - 2) Se dopo il 13 giugno 1977 (data di pubblicazione della sesta direttiva) il Belgio debba astenersi dal sottoporre ad imposizione i viaggi al di fuori dell'Unione.
  - 3) Se il Belgio violi l'articolo 309 della direttiva [IVA] non assimilando le agenzie di viaggio agli intermediari, per quanto riguarda i loro servizi al di fuori [dell'Unione], e continuando comunque a sottoporre ad imposizione detti servizi.
  - 4) Se gli articoli 309, 153, 370 e l'allegato X della direttiva [IVA] violino i principi generali del diritto comunitario, il principio di uguaglianza, il principio di proporzionalità e le disposizioni relative alla libera circolazione delle persone, dei beni e dei servizi, segnatamente gli articoli [43 CE e 56 CE], prevedendo un diritto di opzione per gli Stati membri di sottoporre ad imposizione o meno i servizi relativi ai viaggi al di fuori [dell'Unione].
  - 5) Se sia contrario ai principi del diritto comunitario, segnatamente ai principi di uguaglianza e di proporzionalità e al principio della neutralità dell'IVA, che lo Stato belga, con regio decreto del 28 novembre 1999, abbia sottoposto ad imposizione unicamente le agenzie di viaggio, con riguardo ai viaggi fuori dall'Unione, ma non gli intermediari».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulle questioni prima e seconda*

- 25 In via preliminare va ricordato che, secondo l'articolo 191, secondo comma, del Trattato CEE, applicabile all'epoca dell'adozione della sesta direttiva, le direttive sono notificate ai loro destinatari e hanno efficacia in virtù di tale notificazione. Al fine di individuare la data di decorrenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva non rileva dunque la data di pubblicazione, ma la data di notificazione della stessa allo Stato membro in questione.

- 26 Va anche rilevato che la modifica normativa oggetto delle controversie principali, adottata il 1° dicembre 1977, è intervenuta nel periodo intercorrente tra la data di notificazione della sesta direttiva al Regno del Belgio, il 23 maggio 1977, e la data alla quale tale direttiva doveva essere trasposta in tale Stato membro, ai sensi dell'articolo 1 della suddetta direttiva, cioè il 1° gennaio 1978. Di conseguenza, tale modifica ha avuto luogo in pendenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva nello Stato membro in questione.
- 27 Dunque, con le prime due questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva e l'articolo 370 della direttiva IVA ostino all'introduzione da parte di uno Stato membro, prima del 1° gennaio 1978, in pendenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva, di una disposizione che modifica la legislazione vigente assoggettando a IVA le operazioni delle agenzie di viaggio relative a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.
- 28 È pacifico che, secondo la legislazione oggetto delle controversie principali, fino al 1° dicembre 1977 le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio relative a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione erano esenti, e che esse sono divenute imponibili a partire da tale data, mentre il regime speciale delle agenzie di viaggio istituito dalla sesta direttiva prevede al suo articolo 26, paragrafo 3, che tali prestazioni siano esenti.
- 29 Tuttavia, l'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva ha introdotto una clausola di «standstill» secondo la quale gli Stati membri, durante il periodo di cui all'articolo 28, paragrafo 4, della sesta direttiva, possono continuare ad assoggettare a IVA le operazioni che ai sensi dell'articolo 15 di tale direttiva sono esenti, elencate nell'allegato E della medesima.
- 30 Il periodo in questione, a carattere transitorio e inizialmente fissato in cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 1978, si è protratto al di là di tale limite temporale a causa del mancato intervento del Consiglio dell'Unione.
- 31 Dalla formulazione dell'articolo 28, paragrafi 3 e 4, della sesta direttiva, letto in combinazione con l'articolo 15 e con l'allegato E della stessa, risulta che il legislatore dell'Unione ha concesso la facoltà di derogare all'obbligo di esentare le prestazioni di cui all'articolo 26, paragrafo 3, di tale direttiva agli Stati membri la cui legislazione prevedeva l'imposizione di tali prestazioni prima del 1° gennaio 1978.
- 32 Tale interpretazione è confermata dall'articolo 370 della direttiva IVA, che ha ripreso in sostanza i termini dell'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva, prevedendo che gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 assoggettavano all'imposta le operazioni elencate nell'allegato X, parte A, della direttiva IVA, potessero continuare a farlo. Il punto 4 di tale allegato X, parte A, fa riferimento alle prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori per viaggi effettuati fuori dell'Unione.
- 33 Secondo le ricorrenti, gli Stati membri avevano la facoltà di continuare ad assoggettare a imposizione le operazioni in questione solo se, ai sensi della loro legislazione nazionale, tali operazioni fossero già assoggettate a IVA prima del 1° gennaio 1978. Di contro, fondandosi sulla sentenza del 18 dicembre 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Racc. pag. I-7411, punto 45), le ricorrenti sostengono che tale facoltà non permettesse agli Stati di modificare la propria legislazione, in pendenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva, nel senso di prevedere l'imposizione di tali operazioni.
- 34 Secondo la Commissione, invece, la modifica normativa in questione non è contraria alla sesta direttiva, letta alla luce della citata sentenza *Inter-Environnement Wallonie*, tenuto conto delle disposizioni espresse di tale direttiva. La stessa Commissione precisa che la deroga relativa alle agenzie di viaggio è stata inserita dal legislatore dell'Unione proprio per tener conto di una preoccupazione manifestata dal Regno del Belgio.

- 35 Occorre ricordare che, conformemente a una giurisprudenza costante, in pendenza del termine per la trasposizione di una direttiva, gli Stati membri, destinatari di quest'ultima, devono astenersi dall'adottare disposizioni che possano compromettere gravemente il risultato prescritto dalla direttiva stessa (v., in particolare, sentenze *Inter-Environnement Wallonie*, cit., punto 45, nonché del 4 luglio 2006, *Adeneler e a.*, C-212/04, Racc. pag. I-6057, punto 121).
- 36 In relazione alla sesta direttiva, occorre dunque verificare se, in pendenza del termine per la trasposizione della stessa, una misura adottata da uno Stato membro, consistente nel modificare la normativa nazionale nel senso di prevedere l'imposizione delle operazioni in questione potesse compromettere gravemente il risultato prescritto da tale direttiva.
- 37 A questo proposito, come rilevato al punto 31 della presente sentenza, se gli Stati membri avessero assoggettato a imposizione le operazioni in questione alla data del 1° gennaio 1978, avrebbero potuto continuare a farlo dopo tale data. Dal momento che la sesta direttiva ha fissato espressamente la data del 1° gennaio 1978 come punto di partenza per l'eventuale mantenimento di un'imposta, non si può affermare che una normativa che prevedesse l'imposizione delle operazioni in questione, adottata prima di tale data, in pendenza del termine per la trasposizione della direttiva, potesse compromettere gravemente il risultato prescritto dalla suddetta direttiva.
- 38 Di conseguenza, si deve rispondere alle prime due questioni che l'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva e l'articolo 370 della direttiva IVA non ostano all'introduzione da parte di uno Stato membro, prima del 1° gennaio 1978, in pendenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva, di una disposizione che modifica la legislazione vigente assoggettando a IVA le operazioni delle agenzie di viaggio relative a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.

*Sulla terza questione*

- 39 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se uno Stato membro violi l'articolo 309 della direttiva IVA per il fatto di non assimilare le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio ad attività di intermediazione esenti, quando tali prestazioni si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione, e di assoggettare le suddette prestazioni all'IVA.
- 40 L'articolo 309 della direttiva IVA, collocato nel capo dedicato al regime speciale delle agenzie di viaggio previsto dagli articoli da 306 a 310 di tale direttiva, e il cui ambito di applicazione è definito dal suddetto articolo 306, prevede l'esenzione di talune prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio, cioè quelle fornite nell'ambito di viaggi effettuati al di fuori dell'Unione, assimilate ad un'attività di intermediario, esente in forza dell'articolo 153 della suddetta direttiva.
- 41 Come emerge dal punto 32 della presente sentenza, l'articolo 370 della direttiva IVA permette tuttavia di derogare a tale disposizione, attribuendo agli Stati membri la facoltà di assoggettare a imposizione le operazioni in questione se esse erano già imponibili alla data del 1° gennaio 1978.
- 42 Ne consegue che, se uno Stato membro soddisfa tale condizione, lo stesso non è obbligato ad applicare le disposizioni dell'articolo 309 della direttiva IVA.
- 43 Si deve pertanto rispondere alla terza questione che uno Stato membro non viola l'articolo 309 della direttiva IVA per il fatto di non assimilare le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio ad attività di intermediazione esenti, quando tali prestazioni si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione, e di assoggettare le suddette prestazioni all'IVA, a condizione che tali prestazioni fossero assoggettate a IVA in quello Stato alla data del 1° gennaio 1978.

*Sulla quarta questione*

- 44 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 370 della direttiva IVA, letto insieme all'allegato X, parte A, punto 4, di tale direttiva violi il diritto dell'Unione, in particolare i principi generali del diritto, i principi della parità di trattamento e di proporzionalità, nonché le disposizioni relative alle libertà fondamentali, per il fatto di lasciare agli Stati membri la facoltà di assoggettare o meno a imposizione i servizi relativi ai viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.
- 45 Come risulta dalla risposta data alla terza questione, il suddetto articolo 370, letto insieme allo stesso allegato X, parte A, punto 4, permette agli Stati membri di assoggettare o meno a imposizione le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio relative a operazioni effettuate al di fuori dell'Unione, se tali prestazioni erano imponibili alla data del 1° gennaio 1978.
- 46 È chiaro che, concedendo una tale facoltà agli Stati membri, l'articolo 370 della direttiva IVA istituisce un regime diverso tra gli Stati membri che se ne avvalgono, assoggettando a imposizione le prestazioni in questione, e quelli che applicano le norme di cui all'articolo 309 della direttiva IVA, esentando le medesime prestazioni.
- 47 Tuttavia, si tratta di una facoltà concessa a titolo di deroga, purché sia soddisfatta la condizione prevista da tale articolo.
- 48 Come la Corte ha dichiarato in precedenti occasioni, il mantenimento di tal regime derogatorio riflette il carattere progressivo e ancora parziale dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di IVA (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2006, Eurodentel, C-240/05, Racc. pag. I-11479, punto 50). La prevista armonizzazione non è stata ancora realizzata in quanto l'articolo 28, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva e l'articolo 370 della direttiva IVA hanno autorizzato gli Stati membri a mantenere in vigore talune disposizioni della loro legislazione nazionale esistenti alla data del 1° gennaio 1978 che, senza queste autorizzazioni, sarebbero incompatibili con tali direttive (v. in tal senso, a proposito della sesta direttiva, sentenza Eurodentel, cit., punto 51).
- 49 Spetta al legislatore dell'Unione stabilire il regime definitivo delle esenzioni dall'IVA e realizzare così l'armonizzazione progressiva delle legislazioni nazionali in materia di IVA (v. sentenza del 13 luglio 2000, Ideal tourisme, C-36/99, Racc. pag. I-6049, punto 39).
- 50 Fintantoché il legislatore dell'Unione non abbia istituito tale regime definitivo e gli Stati membri siano legittimati a mantenere in vigore la propria legislazione vigente, occorre accettare che esistano talune differenze tra gli Stati stessi, senza che tali differenze debbano essere considerate contrarie al diritto dell'Unione.
- 51 Pertanto, si deve rispondere alla quarta questione che l'articolo 370 della direttiva IVA, letto insieme all'allegato X, parte A, punto 4, di tale direttiva non viola il diritto dell'Unione per il fatto di concedere agli Stati membri la facoltà di continuare ad assoggettare ad imposizione i servizi delle agenzie di viaggio relativi ai viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.

*Sulla quinta questione*

- 52 Con la sua quinta questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se uno Stato membro violi il diritto dell'Unione, in particolare i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di neutralità fiscale, per il fatto di trattare le agenzie di viaggio, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva e dell'articolo 306 della direttiva IVA, in modo diverso dagli intermediari, nonché di prevedere una norma, come quella di cui al regio decreto del 28 novembre 1999, in forza della quale soltanto le prestazioni delle agenzie di viaggio, e non quelle degli intermediari, sono assoggettate a imposizione quando si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.

- 53 Emerge da una giurisprudenza costante che il principio della parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce la trasposizione in materia di IVA, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (v., in particolare, sentenze del 10 aprile 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punti 49 e 51, nonché del 7 marzo 2013, *Efir*, C-19/12, punto 35).
- 54 A questo proposito, va rilevato che le agenzie di viaggio cui si applica il regime speciale dell'IVA sono definite all'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva, nonché all'articolo 306 della direttiva IVA come quelle che agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzano, per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di altri soggetti passivi. Tali disposizioni escludono espressamente dal regime speciale le agenzie di viaggio che agiscono unicamente quali intermediari.
- 55 Dalle suddette disposizioni emerge che, secondo il legislatore dell'Unione, queste due categorie di agenzie di viaggio non si trovano in una situazione analoga. La Corte ha invero già sottolineato che l'elemento caratterizzante l'attività delle agenzie di viaggio di cui alla sesta direttiva è il fatto di essere operatori economici che organizzano in nome proprio viaggi e giri turistici e che, per fornire le prestazioni di servizi generalmente collegate a tale tipo di attività, ricorrono a terzi soggetti passivi (v. sentenza del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, C-308/96 e C-94/97, Racc. pag. I-6229, punto 23).
- 56 Ne consegue che il legislatore nazionale non viola il diritto dell'Unione e, in particolare, non contravviene al principio della parità di trattamento o al principio di neutralità, per il fatto di trattare in modo diverso queste due categorie di operatori.
- 57 Quanto al principio di proporzionalità, è sufficiente constatare che non è stato fornito alcun elemento idoneo a dimostrare una violazione di tale principio.
- 58 Di conseguenza, si deve rispondere alla quinta questione che uno Stato membro non viola il diritto dell'Unione, in particolare i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di neutralità fiscale, per il fatto di trattare le agenzie di viaggio, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva e dell'articolo 306 della direttiva IVA, in modo diverso dagli intermediari, nonché di prevedere una norma, come quella di cui al regio decreto del 28 novembre 1999, in forza della quale soltanto le prestazioni di tali agenzie di viaggio, e non quelle degli intermediari, sono assoggettate a imposizione quando si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione.

### Sulle spese

- 59 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 (Ottava Sezione) dichiara:

- 1) L'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, e l'articolo 370 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano all'introduzione da parte di uno Stato membro, prima del 1° gennaio 1978, in pendenza del termine per la trasposizione della sesta direttiva 77/388, di una disposizione che modifica la legislazione vigente assoggettando all'imposta sul valore aggiunto le operazioni delle agenzie di viaggio relative a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione europea.**

- 2) **Uno Stato membro non viola l'articolo 309 della direttiva 2006/112 per il fatto di non assimilare le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio ad attività di intermediazione esenti, quando tali prestazioni si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione europea, e di assoggettare le suddette prestazioni all'imposta sul valore aggiunto, a condizione che tali prestazioni fossero assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in quello Stato alla data del 1° gennaio 1978.**
- 3) **L'articolo 370 della direttiva 2006/112, letto insieme all'allegato X, parte A, punto 4, di tale direttiva non viola il diritto dell'Unione per il fatto di concedere agli Stati membri la facoltà di continuare ad assoggettare ad imposizione i servizi delle agenzie di viaggio relativi ai viaggi effettuati al di fuori dell'Unione europea.**
- 4) **Uno Stato membro non viola il diritto dell'Unione, in particolare i principi di uguaglianza, di proporzionalità e di neutralità fiscale, per il fatto di trattare le agenzie di viaggio, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388 e dell'articolo 306 della direttiva 2006/112, in modo diverso dagli intermediari, nonché di prevedere una norma, come quella di cui al regio decreto del 28 novembre 1999, in forza della quale soltanto le prestazioni di tali agenzie di viaggio, e non quelle degli intermediari, sono assoggettate a imposizione quando si riferiscono a viaggi effettuati al di fuori dell'Unione europea.**

Firme