CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER

presentate il 30 aprile 1998 *

1. La High Court of Justice chiede a questa Corte di stabilire se il regime particolare di IVA previsto dall'art. 26 della sesta direttiva 77/388/CEE [1] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), destinato alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di giri turistici, possa applicarsi ad un albergatore che proponga ai suoi clienti, oltre all'alloggio, il viaggio da e per l'albergo e l'organizzazione di un giro turistico nel corso del soggiorno, dietro il pagamento di un prezzo «tutto compreso».

La normativa

2. Adito su un punto sollevato la prima volta dinanzi alla High Court of Justice, che ha deciso di rinviargliene l'esame, il Value Added Tax Tribunal sottopone a questa Corte alcune questioni complementari, nell'ipotesi in cui il regime previsto dall'art. 26, sulle modalità di calcolo della base imponibile, sia applicabile all'albergatore.

L'art. 26 della sesta direttiva

3. Il Value Added Tax Tribunal vorrebbe sapere, in sostanza, come valutare la base imponibile di una tale operazione, che presenta la particolarità di comprendere, allo stesso tempo, il soggiorno fornito dall'albergatore a titolo di prestazione propria, assoggettata in linea di principio al regime IVA di diritto comune, e prestazioni acquistate da terzi, dalle quali il viaggiatore trae direttamente vantaggio, espressamente contemplate dall'art. 26.

4. L'art. 26 della sesta direttiva istituisce una deroga al regime generale stabilito dalla stessa direttiva per la definizione della base imponibile [2].

* Lingua originale: il francese.

1 — Direttiva del Consiglio 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).

2 — Le norme di diritto comune per la determinazione della base imponibile sono enunciate all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, che precisa che la base imponibile è costituita, per la maggior parte delle prestazioni di servizi, «(...) da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al (...) prestatore [di servizi] per tali operazioni da parte (...) del destinatario o di un terzo (...)».

5. L'art. 26 prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri applicano l'imposta sul valore aggiunto 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). Ai sensi del presente articolo sono considerati come agenzie di viaggi anche gli organizzatori di giri turistici.

2. 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. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

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. Se tali operazioni sono effettuate all'interno e all'esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizio dell'agenzia di viaggi che concerne le operazioni effettuate al di fuori della Comunità.

4. Gli importi dell'imposta sul valore aggiunto imputati all'agenzia di viaggi da altri soggetti passivi per le operazioni di cui al paragrafo 2 e dalle quali il viaggiatore trae direttamente vantaggio, non sono né deducibili, né rimborsabili in alcuno Stato membro».

La legislazione britannica

6. L'art. 26 della sesta direttiva era trasposto nella legislazione britannica, all'epoca dei fatti, dall'art. 37 A del Value Added Tax Act 1983 (legge del 1983 relativa all'imposta sul valore aggiunto) [3] e dal Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regolamento del 1987 relativo all'imposta sul valore

3 — Le disposizioni corrispondenti si trovano oggi all'art. 53 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto).

aggiunto applicabile agli organizzatori di giri turistici).

7. Le disposizioni della legislazione britannica sono specificate nella circolare 709/5/88 dei Commissioners of Customs & Excise, intitolata «Regime riguardante il margine applicabile agli organizzatori di giri turistici» («Tour Operator's Margin Scheme» del 1° aprile 1988; in prosieguo: il «TOMS»).

I fatti, il procedimento nazionale e le questioni pregiudiziali

8. I signori Madgett e Baldwin (altrimenti denominati «convenuti nella causa principale») gestiscono in società («partnership») un albergo, lo Howden Court Hotel, situato nel Devon, in Inghilterra. La clientela dell'albergo è costituita da pensionati e semipensionati, che soggiornano in media sei o sette giorni. Il 90% dei clienti dell'albergo, provenienti principalmente dal nord dell'Inghilterra, acquista un pacchetto «tutto compreso», vale a dire paga un prezzo fisso che include: i) il soggiorno a mezza pensione, ii) il trasporto in pullman dai diversi punti di raccolta situati nel nord dell'Inghilterra e iii) un'escursione di un giorno in pullman. Gli altri clienti si occupano da soli del loro viaggio da e per l'albergo. Essi non fruiscono dell'escursione turistica e pagano un prezzo diverso.

9. I convenuti nella causa principale acquisiscono i servizi di trasporto presso terzi, in virtù di un accordo concluso con una società di noleggio per l'intera stagione estiva. Il pullman raccoglie i clienti il sabato in varie località del nord dell'Inghilterra e li riporta alle stesse località il venerdì successivo. Inoltre è possibile utilizzare il pullman il martedì per una visita del Devon.

10. I signori Madgett e Baldwin hanno sempre ritenuto che l'art. 26 della sesta direttiva non fosse loro applicabile, in quanto essi sono albergatori e non organizzatori di giri turistici.

11. Negli avvisi di accertamento relativi al periodo dal 1° maggio 1988 al 31 gennaio 1993, i Commissioners of Customs & Excise hanno ritenuto, per contro, che i convenuti dovessero essere assoggettati a tassazione considerando il fatto che i viaggi organizzati da loro forniti rientravano nell'ambito di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva.

Causa C-308/96

12. Questi ultimi hanno intentato un ricorso dinanzi al Value Added Tax Tribunal, il quale ha stabilito che l'art. 26 non era loro applicabile. I Commissioners of Customs & Excise hanno proposto appello dinanzi alla High

Court of Justice, che ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre a questa Corte le due questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Quali siano i criteri per determinare se le operazioni di un soggetto passivo sono le operazioni di un'"agenzia di viaggi" o di un "organizzatore di giri turistici" a cui si applicano le disposizioni dell'art. 26 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto). In particolare, se le dette disposizioni siano applicabili alle operazioni di una persona la quale, benché non sia un'"agenzia di viaggi" o un "organizzatore di giri turistici" secondo l'ordinario significato di tali espressioni nella lingua inglese, fornisce prestazioni di servizi, di cui beneficiano i viaggiatori, del tipo comunemente fornito dalle agenzie di viaggio o dagli organizzatori di giri turistici.

2) Con riguardo alla soluzione della prima questione, se le dette disposizioni siano applicabili ad operazioni del tipo controverso nel presente caso, in cui i proprietari di un albergo nel sud dell'Inghilterra offrano ai clienti nell'ambito della loro attività di albergatori, ad un unico prezzo "tutto compreso", il soggiorno di una settimana in albergo, il trasporto in pullman tra l'albergo e località del nord dell'Inghilterra, nonché un'escursione turistica locale in pullman nel corso del soggiorno in albergo (acquistando gli stessi proprietari dell'albergo il servizio di trasporto presso una società di noleggio di pullman)».

13. Nel corso del procedimento dinanzi alla High Court of Justice, i signori Madgett e Baldwin hanno sollevato un nuovo motivo secondo cui il metodo di ripartizione prescritto dalla circolare 709/5/88 per determinare il margine dell'organizzatore di giri turistici era contrario alla normativa comunitaria. La High Court of Justice ha ritenuto di non potere risolvere tale questione, in quanto il punto non era stato esaminato in precedenza dal Value Added Tax Tribunal e, conseguentemente, non costituiva l'oggetto dell'appello proposto dinanzi ad essa.

Causa C-94/97

14. A seguito del rinvio, i signori Madgett e Baldwin hanno sostenuto dinanzi al Value Added Tax Tribunal che la norma interna che prescrive la ripartizione del prezzo pagato dal viaggiatore tra le componenti del pacchetto «tutto compreso» acquistate presso terzi e quelle fornite dall'albergo stesso sulla base dei costi non è conforme al diritto comunitario. A parer loro, l'art. 26 della sesta direttiva non deroga alla valutazione della base imponibile delle prestazioni proprie prevista dall'art. 11 di questo testo, anche se queste ultime fanno parte di un pacchetto

«tutto compreso» che include prestazioni acquistate presso terzi.

15. I Commissioners of Customs & Excise hanno sostenuto che la circolare 709/5/88, allorché dispone che il margine degli organizzatori di giri turistici deve essere calcolato sulla base del costo effettivo delle prestazioni acquistate da terzi, è conforme alle disposizioni dell'art. 26.

16. Il Value Added Tax Tribunal ha allora deciso di sospendere la decisione affinché questa Corte si pronunci sulle seguenti questioni pregiudiziali:

«Qualora nella causa C-308/96 venga deciso che le disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva si applicano a operazioni come quelle in esame nel presente caso:

1) Su quale base, secondo la corretta interpretazione dell'art. 26, vada calcolato il margine, ai sensi dell'art. 26, n. 2, di un organizzatore di giri turistici quando, nell'ambito di una singola operazione, questi fornisca al viaggiatore un servizio in parte prestato all'organizzatore stesso da altri soggetti passivi ("prestazione acquistata presso terzi") e in parte prestato dall'organizzatore con i propri mezzi ("prestazione propria").

2) In particolare, se l'art. 26 vada interpretato nel senso che:

a) prescrive la ripartizione tra prestazione acquistata e prestazione propria dell'importo totale pagato dal viaggiatore all'organizzatore di giri turistici sulla base del costo delle componenti; o

b) autorizza gli Stati membri a prescrivere la ripartizione con riferimento a tali costi i) in generale o ii) nel caso di operazioni come quelle oggetto della presente causa; o

c) consente che la ripartizione sia operata secondo i principi ordinari della determinazione della base imponibile di cui all'art. 11».

Osservazioni preliminari

17. Appare utile a questo punto, per una migliore comprensione delle circostanze della causa principale e delle caratteristiche delle norme che definiscono la base imponibile, precisare i motivi per cui i convenuti nella causa principale preferiscono essere assoggettati al regime d'imposizione di diritto comune della sesta direttiva piuttosto che a quello dell'art. 26.

18. Su un piano puramente matematico, infatti, il calcolo dell'IVA con l'uno o l'altro regime conduce agli stessi risultati. La tassazione del corrispettivo di un servizio, al netto delle tasse versate a monte dal prestatore per la fornitura del servizio, o la tassazione del margine realizzato su quel servizio conducono ad un identico importo dell'IVA.

19. Tuttavia, l'operatore economico che fornisca contemporaneamente sia prestazioni proprie estranee a pacchetti «tutto compreso» che prestazioni proprie fornite, insieme a prestazioni acquistate presso terzi, ad un prezzo «tutto compreso», si vede assoggettato a due regimi tributari differenti. Egli si trova quindi ad affrontare rigidi adempimenti di tipo amministrativo, dovendo effettuare ripartizioni del suo fatturato tra i regimi tributari applicabili.

Sulle questioni sollevate dalla High Court of Justice

20. Con la prima questione, la High Court of Justice vorrebbe sapere se il regime particolare d'imposizione dell'IVA definito dall'art. 26 della sesta direttiva si applichi alle prestazioni di servizi fornite da un operatore economico al quale il suo diritto nazionale non attribuisca la qualifica di agenzia di viaggi o di organizzatore di giri turistici, allorché le sue prestazioni sono di un tipo comunemente fornito da tali agenzie e organizzatori.

21. Questa Corte è quindi invitata a definire i contorni delle nozioni di agenzia di viaggi e di organizzatore di giri turistici.

22. Per interpretare questo testo, è opportuno esaminare la sua formulazione e individuare gli obiettivi del regime istituito dal legislatore comunitario, ai sensi della costante giurisprudenza di questa Corte [4].

23. La sesta direttiva non contiene alcuna definizione dei termini impiegati, e ciò rende

4 — V., per esempio, sentenza 17 luglio 1997, causa C-28/95, Leur-Bloem (Racc. pag. I-4161, punto 47).

l'applicazione dell'art. 26 tributaria del contenuto che ne danno gli Stati membri.

24. Ebbene, tali nozioni sono nozioni comunitarie, la cui definizione non può essere lasciata alla discrezione degli Stati membri [5]. D'altronde, l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari costituisce l'obiettivo principale della sesta direttiva. Conseguentemente, il ricorso a un criterio formale, che subordini l'applicazione del regime fiscale previsto dall'art. 26 allo status giuridico conferito da ogni Stato membro agli operatori designati con la qualifica di agenzia di viaggi o di organizzatore di giri turistici (in prosieguo: le «agenzie di viaggi»), rischierebbe di compromettere la sua uniforme applicazione sul territorio comunitario [6].

25. La finalità di tale testo consente di estrapolare gli elementi per un'utile interpretazione, rispettosa delle esigenze di armonizzazione poste dalla sesta direttiva.

5 — V., per esempio, su un'altra nozione comunitaria utilizzata dalla sesta direttiva, la nozione di «evasione fiscale», sentenza 12 luglio 1988, cause riunite 138/86 e 139/86, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (Racc. pag. 3937, punto 20).

6 — La base imponibile deve anch'essa essere armonizzata, secondo il nono 'considerando' della sesta direttiva, «(...) affinché l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri».

26. Questa Corte l'ha chiaramente espresso nella sua sentenza 12 novembre 1992, Van Ginkel, secondo cui:

«I servizi forniti da (...) [agenzie di viaggi e organizzatori di giri turistici] sono caratterizzati dal fatto di essere il più delle volte composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile.

All'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte si frapporrebbero, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività.

Al fine di *adeguare le norme in materia alla specificità di questa attività* il legislatore comunitario ha istituito ai nn. 2, 3 e 4 dell'art. 26 della sesta direttiva un regime IVA particolare (...)» [7].

7 — Causa C-163/91 (Racc. pag. I-5723, punti 13-15); il corsivo è mio.

27. Il regime dell'art. 26 si giustifica quindi con la specificità dell'attività delle agenzie di viaggi, che debbono fornire prestazioni di servizi eseguite da altri soggetti passivi, i quali si trovano spesso sul territorio di altri Stati membri. L'art. 26 mira quindi ad attenuare le difficoltà causate dalla varietà di formalità amministrative legate ai diversi regimi nei vari Stati membri, fissando un unico luogo di imposizione e prevedendo un regime di tassazione del margine realizzato dall'agenzia di viaggi. Quest'ultima è dunque dispensata dall'adempiere certi rigidi obblighi presso le autorità tributarie di altri Stati membri ed evita una doppia tassazione, essendo impossibile la detrazione di tasse pagate in un altro Stato membro e difficile il loro ricupero, allo stato del diritto comunitario applicabile al momento dell'adozione della sesta direttiva.

28. Al pari dei governi intervenienti nella causa e della Commissione, penso che queste ragioni depongano in favore dell'opinione che il regime di cui all'art. 26 non sia limitato ai soli operatori in possesso della qualifica formale di agenzia di viaggi. Ritengo che convenga attribuire alle nozioni controverse un significato funzionale, ricavato dalla natura delle attività dell'operatore economico di cui si tratta.

29. La specificità di un'attività come quella esercitata da un'agenzia di viaggi permane anche quando l'operatore economico che stipula un contratto con il viaggiatore non possegga questa qualifica, nel significato che essa può avere nello Stato membro interessato.

30. L'intento semplificatore manifestato dal legislatore comunitario vale parimenti nei confronti di due operatori economici che esercitano un'attività identica e si trovano quindi logicamente a dover affrontare analoghe difficoltà.

31. Questa costituisce una delle espressioni del principio di neutralità dell'IVA. Come sottolinea giustamente il governo tedesco, l'applicazione selettiva ad attività della stessa natura di un regime mirante a semplificare l'esecuzione di obblighi fiscali da parte degli operatori interessati favorirebbe ingiustamente una categoria di operatori. L'attività degli altri sarebbe ostacolata dalle difficoltà dovute alla localizzazione delle prestazioni di servizi.

32. Questa Corte ritiene che uno dei principi che regolano il sistema dell'IVA è l'eliminazione dei fattori idonei a provocare distorsioni di concorrenza a livello nazionale e comunitario [8]. Queste distorsioni di concorrenza possono essere evitate da una lettura dell'art. 26 che riunisca attività analoghe secondo criteri oggettivi e non secondo una classificazione predeterminata dell'operatore

8 — Sentenza Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, citata, punto 23.

economico in una categoria professionale, quand'anche egli dedichi una parte importante della sua attività a prestare servizi appartenenti ad un'altra categoria [9].

33. Il regime dell'art. 26 deve quindi essere applicato agli operatori economici che organizzano abitualmente viaggi o giri turistici e che, per fornire prestazioni di servizi generalmente legate a questo tipo di attività, come l'alloggio o il trasporto, ricorrono a soggetti passivi terzi.

34. I criteri che permettono di designare gli operatori economici che esercitano un'attività di agenzia di viaggi, ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva, non sono facili da definire allorché, tra le prestazioni offerte, alcune sono fornite dall'operatore stesso mentre altre sono acquistate da terzi. Nel corso del dibattimento è stato evidenziato che un albergo può procurare alla sua clientela servizi, forniti da terzi, estranei alla sua attività stricto sensu, senza tuttavia che ciò giustifichi, a mio parere, l'attribuzione nei suoi confronti della qualifica di agenzia di viaggi. Ne costituisce l'esempio un albergo che offre ai suoi clienti un servizio di taxi, per tragitti fino alla stazione ferroviaria o ad un vicino aeroporto.

9 — Sulla definizione, secondo criteri oggettivi, dell'imponibile IVA, ibidem, punto 23.

35. Il criterio cui ricorre il governo tedesco, secondo il quale l'attività dell'operatore economico che non ha come oggetto sociale l'organizzazione di viaggi o giri turistici non modifica la sua natura quando le prestazioni annesse alla sua attività restano accessorie, presenta un'indubbia utilità.

36. Ritengo che la prestazione sia accessoria quando, da una parte, essa concorra alla buona esecuzione della prestazione principale e, dall'altra, ad essa corrisponda una parte marginale del prezzo «tutto compreso» rispetto alla prestazione principale. Essa non rappresenta un fine per la clientela, o un servizio ricercato autonomamente, ma il mezzo per fruire del servizio principale alle migliori condizioni.

37. Tale è il caso, ad esempio, del trasporto locale che può essere assicurato da un albergo per condurre la sua clientela verso destinazioni vicine.

38. Per contro, il servizio cui corrisponda una quota significativa del prezzo totale pagato dal viaggiatore può essere definito come prestazione equivalente alla prestazione principale assicurata dall'operatore economico, di guisa che esso non può essere considerato accessorio dalla clientela, rispetto alle altre prestazioni offerte, né per il suo valore né per il suo oggetto. Occorre aggiungere che, per giustificare tale qualifica, la

prestazione di servizi deve essere fornita con una certa frequenza, mentre il carattere puramente occasionale le attribuirebbe la natura di prestazione accessoria.

39. Così, qualora un albergo proponga ai suoi clienti in modo abituale, oltre all'alloggio, prestazioni che, come un'escursione turistica, esulano dai compiti tradizionalmente assegnati agli albergatori e la cui realizzazione non può essere priva di sensibili ripercussioni sul prezzo «tutto compreso» praticato, mi sembra che le prestazioni annesse non possano essere assimilate a prestazioni di servizi accessorie. A causa della loro presenza, l'attività dell'operatore economico riveste quindi un'altra natura.

40. In questo caso, l'operatore economico deve essere considerato assoggettato alle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva, anche se il diritto nazionale non gli riconosce la qualifica di agenzia di viaggi o di organizzatore di giri turistici.

41. La seconda questione sottoposta dalla High Court of Justice verte sull'applicazione al procedimento a quo delle norme di diritto comunitario invece che sulla loro interpretazione. Come la Commissione, penso che non spetti a questa Corte risolvere la lite al posto del giudice nazionale, e che spetti a quest'ultimo, tenuto conto dell'insieme degli elementi di fatto di cui dispone, in particolare della conoscenza della quota che le prestazioni acquistate rappresentano nell'ambito del prezzo «tutto compreso», pronunciarsi sulla base della soluzione alla prima questione.

Sulle questioni sottoposte dal Value Added Tax Tribunal

42. Il Value Added Tax Tribunal si colloca nell'ipotesi in cui l'art. 26 della sesta direttiva si applichi ad un operatore economico, cui il diritto nazionale non attribuisca la qualifica di agenzia di viaggi o di organizzatore di giri turistici, che fornisca alla sua clientela, dietro il pagamento di un prezzo «tutto compreso», prestazioni di servizi comprendenti prestazioni eseguite con i propri mezzi e prestazioni acquistate da terzi. Il giudice a quo domanda a questa Corte come calcolare il *margine imponibile*, *ai sensi* dell'art. 26, delle prestazioni fornite.

43. A tal fine, il Value Added Tax Tribunal desidera conoscere la base di valutazione degli elementi costitutivi del prezzo.

44. Innanzi tutto, è opportuno precisare il campo di applicazione dell'art. 26 in un caso del genere, ove cioè un prezzo «tutto compreso» includa diversi tipi di prestazioni, proprie e acquistate presso terzi.

45. Contrariamente alle altre parti intervenienti, il governo svedese difende l'idea che il regime di tassazione del margine si applichi all'insieme delle prestazioni. A suo parere, l'applicazione selettiva dell'art. 26 determinerebbe distorsioni di concorrenza tra le agenzie di viaggi che forniscono contemporaneamente prestazioni acquistate presso terzi e prestazioni proprie — le quali potrebbero essere assoggettate ad aliquote differenti — e quelle che forniscono unicamente prestazioni acquistate, per ipotesi assoggettate alla stessa aliquota d'imposizione. L'applicazione generale dell'art. 26 a tutte le prestazioni di servizi eviterebbe tali distorsioni assoggettando le prestazioni proprie al regime di quelle acquistate.

46. La soluzione proposta dal governo svedese consente certamente di evitare complesse ripartizioni rese necessarie dalla coabitazione, in uno stesso contratto, di due diversi regimi tributari.

47. Essa, tuttavia, non mi pare conforme né al testo né allo spirito dell'art. 26 della sesta direttiva.

48. L'art. 26, n. 1, precisa in modo chiaro che il regime da esso istituito si applica alle operazioni delle agenzie di viaggi «(...) nella misura in cui tali agenzie (...) utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi *di altri soggetti passivi*» [10].

49. Il sistema di calcolo della base imponibile, come definito dall'art. 26, n. 2, consiste nel detrarre dall'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, «(...) il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi *di altri soggetti passivi*, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio» [11].

50. Il testo non fa alcun riferimento alle prestazioni proprie e non si può ipotizzare che questa mancata menzione significhi che l'importo delle prestazioni proprie, non comparendo nell'importo da dedurre, resti incluso nella base imponibile. Bisogna quindi concluderne che questa categoria di prestazioni rientra nell'ambito di un altro regime tributario.

51. L'obiettivo perseguito dal legislatore, che mira all'adattamento delle norme applicabili alla specificità delle attività delle agenzie di viaggi, conferma questo approccio. Nella maggior parte dei casi, la fornitura di prestazioni proprie ha luogo nello Stato membro in cui l'operatore economico ha stabilito la sede della propria attività economica o uno stabilimento permanente, che è anche il luogo di imposizione delle prestazioni

10 — Il corsivo è mio.
11 — Il corsivo è mio.

acquistate ai sensi dell'art. 26. Vi è quindi identità tra il luogo di tassazione di tali prestazioni e quello delle prestazioni proprie, come nel caso in cui un operatore ricorra esclusivamente a prestazioni acquistate, di modo che, da una parte, le distorsioni di concorrenza tra operatori, quali denunciate dal governo svedese, non sembrano particolarmente frequenti e, dall'altra, l'applicazione dell'art. 26 alle prestazioni proprie dell'esempio non offre lo stesso interesse in termini di semplificazione.

52. Allo stato attuale del diritto, la distorsione che, a mio parere, è opportuno evitare è quella derivante dall'applicazione di due regimi tributari diversi — il metodo di determinazione della base imponibile previsto all'art. 11 della sesta direttiva e quello dell'art. 26 — ad attività identiche esercitate nelle stesse condizioni, vale a dire per mezzo di prestazioni acquistate presso terzi.

53. Concludo dunque per l'applicazione del regime di cui all'art. 26 a queste uniche prestazioni.

54. Ne risulta che il contribuente deve procedere a due operazioni di ripartizione dell'importo «tutto compreso» pagato dai suoi clienti, in modo da isolare il margine praticato sulle prestazioni acquistate.

55. La prima consente di individuare il margine comune detraendo le spese effettuate per produrre le prestazioni proprie e le prestazioni acquistate.

56. Con la seconda, si procede alla distinzione dei rispettivi margini di ciascuna categoria di prestazioni al fine di individuare la base imponibile delle prestazioni acquistate.

57. L'art. 26 della sesta direttiva definisce il metodo per calcolare il margine imponibile risultante dalla fornitura di prestazioni di servizi acquistate presso terzi. A tal fine, esso si riferisce al costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, il cui importo, dedotto dall'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, corrisponde al margine imponibile.

58. Tuttavia, posto che il testo non considera l'ipotesi della fornitura di prestazioni miste dietro il pagamento di un prezzo «tutto compreso», esso non prevede il modo di isolare il margine delle prestazioni acquistate dall'importo delle prestazioni di servizi proprie.

59. Le questioni sollevate dal giudice a quo vertono sull'unità di riferimento che deve essere presa in considerazione per valutare le spese la cui detrazione consentirà di identifi-

care il margine realizzato. Il giudice a quo suggerisce due strade possibili, l'una basata sui costi, l'altra sul valore delle componenti del prezzo.

60. La prima strada corrisponde al sistema britannico del TOMS. Essa è difesa dal governo del Regno Unito e dal governo tedesco. L'operatore calcola il costo totale da lui sostenuto quando fornisce prestazioni miste dietro il pagamento di un prezzo «tutto compreso». Questo costo è composto, da una parte, dalle somme da lui pagate per le prestazioni acquistate e, dall'altra, dal costo originato dalla fornitura delle prestazioni proprie. Il margine comune ai due tipi di prestazioni si ottiene detraendo tale costo totale dall'importo del prezzo «tutto compreso» riscosso.

Il margine comune è in seguito suddiviso tra le sue due componenti: il margine sulle prestazioni acquistate e quello sulle prestazioni proprie. Per riuscirvi, si effettua la ripartizione in base alla proporzione tra le spese realizzate per le prestazioni acquistate e il costo delle prestazioni proprie.

Il margine delle prestazioni acquistate è assoggettato al regime di cui all'art. 26, mentre il margine delle prestazioni proprie è tassato ai sensi del diritto comune della sesta direttiva.

61. La seconda strada, sostenuta dai convenuti nella causa principale e dalla Commissione, si basa sul valore di mercato delle componenti del prezzo. In altri termini, le spese sostenute dall'operatore, secondo i signori Madgett e Baldwin, devono essere valutate ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il quale fa riferimento al corrispettivo percepito per le prestazioni di servizi.

62. Un'ultima possibilità, proposta dal governo svedese, consiste nel calcolare la base imponibile, per garantire la neutralità della tassazione, riferendosi alle spese effettive sostenute per le prestazioni acquistate e all'importo che l'operatore economico avrebbe esposto se avesse acquistato la prestazione propria da terzi. Il governo svedese propone di considerare il prezzo all'ingrosso di queste ultime prestazioni. Questo può essere calcolato sulla base del prezzo di vendita di una prestazione identica da parte di un terzo. Ricordo che questo metodo di calcolo si colloca nell'ambito di una tassazione del margine comune alle diverse prestazioni.

63. L'applicazione selettiva del regime IVA delle agenzie di viaggi, che propongo, sarebbe tale da giustificare una valutazione delle prestazioni proprie ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in quanto queste restano assoggettate al regime IVA di diritto comune.

64. Secondo questa Corte, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che si riceve come corrispettivo del servizio effettuato, ritenendo tale corrispettivo un valore soggettivo in quanto la base imponibile corrisponde al corrispettivo realmente ricevuto e non ad un valore stimato secondo criteri oggettivi [12]. Ciò significa che solo le parti contraenti decidono il livello del prezzo che può essere praticato, in funzione dei criteri che ritengono più adatti. Si può certamente pensare che, in un intento di efficienza economica, esse fisseranno i prezzi in funzione di elementi oggettivi, ma la base imponibile non può essere determinata partendo da ipotetici comportamenti razionali. Ciò che deve prevalere è la realtà dell'operazione economica imponibile.

65. Questo approccio non è tuttavia applicabile tale e quale. L'esistenza di un prezzo «tutto compreso» includente indistintamente sia l'una che l'altra categoria di prestazioni costituisce un ostacolo alla valutazione della base imponibile partendo dal corrispettivo, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), delle prestazioni proprie fornite nell'ambito di un pacchetto «tutto compreso». Appare infatti impossibile separare questo corrispettivo dalla restante parte del prezzo «tutto compreso», e quindi il margine delle prestazioni acquistate non può essere identificato con questo sistema.

66. La Commissione propone però di valutare il corrispettivo riferendosi al valore di mercato delle componenti delle prestazioni proprie. Essa suggerisce di considerare il prezzo delle camere praticato dall'albergo quando i clienti non utilizzano il pacchetto, vale a dire quando essi si spostano autonomamente e non fruiscono dell'escursione.

67. Ritengo tuttavia che ciascuno dei metodi proposti comporti una parte di arbitrarietà, e ciò mi fa dire che il criterio basato sull'aderenza della base imponibile alla realtà dell'operazione economica in esame non è quello che ci consentirà di sceglierne l'uno piuttosto che l'altro.

68. Il metodo suggerito dalla Commissione presuppone che il prezzo dell'alloggio offerto come prestazione propria nel contesto di un pacchetto «tutto compreso» sia identico al prezzo dell'alloggio, quando questo sia proposto come prestazione unica.

69. Ebbene, l'operatore economico può aver deciso di offrire la stessa prestazione a una tariffa diversa. Non è raro che l'impiego di un pacchetto «tutto compreso» costituisca l'occasione per proporre un servizio ad un prezzo inferiore al fine di rendere più attraente l'offerta di prestazioni miste. Il mercato sul quale viene presentata l'offerta di servizi combinati non è esattamente lo stesso in cui si offre il solo alloggio, di guisa che il valore di mercato delle componenti non si riflette necessariamente sul prezzo dell'alloggio.

12 — V. sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punti 10-13), e 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punto 16).

70. Conseguentemente, questo sistema di calcolo soffre di una certa approssimazione.

71. Il metodo proposto dal governo del Regno Unito e dal governo tedesco sembra avere carenze analoghe. Se, all'inizio, questo metodo di calcolo fa riferimento a valori concreti quali i costi delle prestazioni eseguite, esso procede con una deduzione che non è aderente alla realtà dell'operazione imponibile per ripartire il margine comune tra il margine delle prestazioni acquistate e quello delle prestazioni proprie. Niente, infatti, lascia pensare che i rispettivi margini delle prestazioni che compongono il pacchetto «tutto compreso» siano proporzionali alla parte dei loro rispettivi costi. Trarre una regola da questa corrispondenza è quindi almeno tanto arbitrario quanto affermare che il prezzo delle prestazioni proprie nel pacchetto è identico al prezzo ad esse attribuito al di fuori di tale pacchetto.

72. La soluzione del governo svedese obbliga a prendere come valore di riferimento il valore medio calcolato su prestazioni della stessa natura realizzate da altri operatori. Appare legittimo l'intento di ricorrere ad un valore rappresentativo attraverso una tale stima. Tuttavia, il valore che ne deriva è in gran parte fittizio in quanto non è in rapporto diretto con la prestazione che deve essere tassata. Inoltre, esiste un rischio di incertezza causato dal fatto che la media di riferimento può essere contestata ed essere quindi oggetto di lite per i periti.

73. Siamo quindi obbligati a rinunciare alla scelta di un metodo che renda fedelmente conto della struttura reale del pacchetto «tutto compreso».

74. Suggerisco pertanto a questa Corte di accogliere, per quanto imperfetto, il metodo proposto dai convenuti nella causa principale e dalla Commissione, che presenta le minori difficoltà pratiche di attuazione e non urta con nessun inconveniente rilevante sul piano della legalità.

75. In una prima fase, è opportuno detrarre dall'importo «tutto compreso» pagato dal consumatore il prezzo delle prestazioni acquistate. L'importo «tutto compreso» e il prezzo sono due valori incontestabili in quanto costituiscono dei dati di fatto. Questa fase è, inoltre, conforme all'art. 26.

76. La detrazione del valore di mercato delle prestazioni proprie, di per sé, presenta il vantaggio della semplicità, pur non riflettendo esattamente, come ho già detto, la struttura del prezzo di queste prestazioni nell'ambito del pacchetto «tutto compreso». Mentre, secondo il metodo basato sul calcolo dei costi, bisogna identificare il margine imponibile partendo dal margine comune, qui non è necessario distinguere i diversi elementi del

valore delle prestazioni [13]. Il margine e i costi costituiscono insieme il valore di riferimento delle prestazioni proprie, che è sufficiente detrarre dal prezzo «tutto compreso» per ottenere il valore delle prestazioni acquistate. L'operazione, precedentemente descritta, di detrazione del prezzo di queste ultime prestazioni conduce poi al margine imponibile, così ottenuto senza che sia necessario scomporre il valore delle prestazioni proprie.

77. D'altronde, il metodo dei costi necessita di una ricostruzione complessa dei vari elementi del prezzo di costo che non si può realizzare senza una ripartizione delle spese generali tra prestazioni proprie, la cui detrazione dal prezzo «tutto compreso» darà il margine comune, che servirà al calcolo della base imponibile, e prestazioni proprie estranee al pacchetto «tutto compreso».

78. Il ricorso al valore di mercato evita, inoltre, le incertezze riguardanti la natura dei costi che dovrebbero essere detratti. Infatti, l'art. 26, n. 2, terza frase, della sesta direttiva prevede la detrazione del costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le prestazioni acquistate, nella misura in cui da tali prestazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio. Di conseguenza, le spese generali, che non posseggono tale requisito, ma servono ciò nonostante all'insieme dell'attività dell'operatore economico, fanno parte del margine imponibile delle prestazioni acquistate mentre sono escluse dal margine delle prestazioni proprie. Il calcolo dei costi obbligherebbe a ripartire queste spese tra l'una e l'altra di queste categorie di prestazioni. Orbene, i valori di mercato delle prestazioni proprie le includono già e il calcolo del margine delle prestazioni acquistate non richiede una loro individuazione.

79. Infine, il governo tedesco obietta che questo metodo di valutazione non si basa sulle stesse unità di riferimento in quanto si detraggono dall'importo «tutto compreso» contemporaneamente un costo, quello delle prestazioni acquistate da cui il viaggiatore trae direttamente vantaggio, e un valore, quello delle prestazioni proprie.

80. Non mi pare che questo punto comprometta la valutazione della base imponibile, in quanto lo stesso prezzo «tutto compreso» costituisce un valore che si scompone in diversi costi e margini. Posto che l'obiettivo del metodo considerato è quello di isolare il margine imponibile praticato sulle prestazioni acquistate, è possibile detrarre dal prezzo «tutto compreso» il valore di mercato delle prestazioni proprie, che include i costi e il margine di queste ultime prestazioni.

81. Le ragioni che precedono mi portano, quindi, a concludere per una valutazione del margine a partire dal valore di mercato delle prestazioni proprie.

13 — Analogamente al metodo dei costi, la soluzione proposta dal governo svedese presuppone che si identifichi la parte del valore delle prestazioni proprie che costituisce il margine di queste prestazioni, in modo da ricostituire il margine comune, il quale deve essere tassato nel suo insieme, a detta di tale governo.

Conclusione

82. Alla luce di queste considerazioni, suggerisco a questa Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dalla High Court of Justice, Queen's Bench Division, come segue:

«1) L'art. 26 della sesta direttiva del Consiglio 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, deve essere interpretato nel senso che i termini "agenzia di viaggi" e "organizzatore di giri turistici" si applicano all'operatore economico che, nonostante il suo diritto nazionale non gli attribuisca questa qualifica, organizzi abitualmente, agendo in nome proprio nei confronti del viaggiatore, viaggi o giri turistici ricorrendo a prestazioni di servizi fornite direttamente al viaggiatore da soggetti passivi terzi.

Allorché le prestazioni di servizi da cui il viaggiatore trae vantaggio sono fornite in parte da altri soggetti passivi, e in parte dall'operatore economico stesso, quest'ultimo non può essere considerato un'"agenzia di viaggi" o un "organizzatore di giri turistici", ai sensi del citato art. 26, se le prestazioni di servizi fornite direttamente dai terzi siano accessorie nei confronti delle altre prestazioni.

2) Spetta al giudice nazionale risolvere il contenzioso nella causa principale sulla base della soluzione alla prima questione».

83. Suggerisco a questa Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal Value Added Tax Tribunal come segue:

«Quando un operatore economico assoggettato alle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva 77/388 effettua, dietro il pagamento di un prezzo «tutto compreso», operazioni costituite da prestazioni di servizi fornite in parte dall'operatore stesso, in parte da altri soggetti passivi, il regime dell'imposta sul valore aggiunto previsto dal citato art. 26 può essere applicato solo su queste ultime, qualora da esse il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

Il margine costitutivo della base imponibile, ai sensi dell'art. 26, n. 2, della sesta direttiva 77/388, si ottiene procedendo alla ripartizione del prezzo "tutto compreso" al netto dell'imposta sul valore aggiunto tra le prestazioni proprie e le prestazioni fornite da altri soggetti passivi, sulla base del valore di mercato delle prestazioni proprie».