# SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
22 ottobre 1998 *

Nei procedimenti riuniti C-308/96 e C-94/97,

aventi ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dalla High Court of Justice (Inghilterra & Galles), Queen's Bench Division (Regno Unito), e il VAT and Duties Tribunal di Londra (Regno Unito), nelle cause dinanzi ad essi pendenti tra

**Commissioners of Customs & Excise**

e

**T. P. Madgett e R. M. Baldwin,** operanti con la denominazione commerciale «The Howden Court Hotel» (C-308/96),

e tra

**T. P. Madgett e R. M. Baldwin,** operanti con la denominazione commerciale «The Howden Court Hotel»

e

* Lingua processuale: l'inglese.

Commissioners of Customs & Excise (C-94/97),

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1)

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.-P. Puissochet, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (relatore), L. Sevón e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: P. Léger
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per i signori Madgett e Baldwin (cause C-308/96 e C-94/97), dall'avvocato Jeremy Woolf, barrister, su incarico dello studio Rice-Jones & Smiths, solicitors,

— per il governo del Regno Unito (causa C-308/96), dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dagli avv. ti Stephen Richards e Hugh Davies, barristers,

— per il governo del Regno Unito (causa C-94/97), dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dagli avv. ti Nicholas Paines, QC, e Hugh Davies,

— per il governo tedesco (causa C-308/96), dal signor Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente,

— per il governo tedesco (causa C-94/97), dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Claus Dieter Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti,

— per il governo ellenico (causa C-308/96), dal signor Fokion Georgakopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso l'Avvocatura dello Stato, e dalla signora Anna Rokofyllou, consigliere del viceministro degli Affari esteri, in qualità di agenti,

— per il governo svedese (cause C-308/96 e C-94/97), dal signor Erik Brattgård, departementsråd presso il dipartimento del commercio estero del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità europee (causa C-308/96), dai signori Nicholas Khan ed Enrico Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

— per la Commissione delle Comunità europee (causa C-94/97), dai signori Richard Lyal, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, ed Enrico Traversa,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dei signori Madgett e Baldwin, rappresentati dagli avv. ti Jeremy Woolf e Peter Burton, solicitor, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signora Dawn Cooper, del Treasury Solicitor's Department, in qualità

d'agente, assistita dagli avv. ti Nicholas Paines e Stephen Richards, del governo tedesco, rappresentato dal signor Ernst Röder, del governo greco, rappresentato dal signor Fokion Georgakopoulos e dalla signora Anna Rokofyllou, e della Commissione, rappresentata dai signori Nicholas Khan e Richard Lyal, all'udienza del 5 febbraio 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 aprile 1998,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 Con ordinanza 16 novembre 1995, pervenuta alla cancelleria della Corte il 23 settembre 1996, la High Court of Justice (Inghilterra & Galles), Queen's Bench Division, ha posto, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Con ordinanza 26 febbraio 1997, pervenuta nella cancelleria della Corte il 3 marzo 1997, il VAT and Duties Tribunal di Londra ha posto, ai sensi dell'art. 177 del medesimo Trattato, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della stessa disposizione della sesta direttiva.

3 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia che oppone i signori Madgett e Baldwin ai Commissioners of Customs & Excise riguardo all'applicabilità nei loro confronti del regime previsto dall'art. 26 della sesta direttiva per il fatto di proporre ai loro clienti, nell'ambito dell'attività di albergatori, viaggi con formula «tutto compreso».

4 La sesta direttiva prevede, all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), che la base imponibile IVA è costituita «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo (...)».

5 L'art. 26 della sesta direttiva, che istituisce un regime generale relativamente alla base imponibile per quanto riguarda talune operazioni delle agenzia di viaggi e degli organizzatori di giri turistici, recita:

«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 organizzati 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».

6 L'art. 26 della sesta direttiva è stato trasposto nella legislazione del Regno Unito mediante l'art. 37 del Value Added Tax Act 1983 (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) nonché dal Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regolamento del 1987 relativo all'imposta sul valore aggiunto applicabile agli organizzatori di giri turistici). Le disposizioni della normativa del Regno Unito sono precisate nella circolare 709/5/88 dei Commissioners of Customs & Excise, intitolata «Tour Operator's Margin Scheme» (regime riguardante il margine applicabile agli organizzatori di giri turistici, in prosieguo: il «regime TOMS»). Tale regime prescrive che l'importo totale percepito dall'organizzatore di un viaggio o di un giro turistico sia ripartito tra le prestazioni acquistate presso terzi e le prestazioni proprie con riferimento al costo effettivo di ciascun componente.

7 I signori Madgett e Baldwin gestiscono lo Howden Court Hotel, situato a Torquay, nel Devon, in Inghilterra. Il 90% dei clienti dell'albergo, provenienti in prevalenza dal nord dell'Inghilterra, acquistano un pacchetto «tutto compreso», vale a dire pagano un prezzo comprensivo di: i) alloggio con trattamento di mezza pensione, ii) trasporto in autobus da diversi punti di raccolta nel nord dell'Inghilterra e iii) un'escursione di un giorno in autobus durante il soggiorno all'albergo. I signori Madgett e Baldwin acquistano i servizi di trasporto presso terzi. Gli altri clienti dell'albergo si occupano personalmente del viaggio di andata e ritorno. Essi non fruiscono dell'escursione turistica e pagano un prezzo diverso.

8 I signori Madgett e Baldwin ritenevano che l'art. 26 della sesta direttiva non fosse loro applicabile per il fatto che essi sono albergatori e non organizzatori di viaggi turistici. Essi indicavano, inoltre, che, se si utilizzavano i principi generali di determinazione della base imponibile della sesta direttiva, le dichiarazioni IVA trimestrali richiedevano al signor Madgett soltanto una mezza giornata di lavoro, mentre, se si fosse prevista una serie di esercizi di sub-ripartizione, i calcoli prescritti dal regime TOMS avrebbero richiesto un notevole lavoro supplementare.

9 I Commissioners of Customs & Excise ritenevano tuttavia che il regime TOMS si applicasse anche agli albergatori che proponessero ai loro clienti pacchetti viaggio tutto compreso comprendenti tanto elementi forniti dall'operatore stesso (in prosieguo: le «prestazioni proprie») quanto elementi acquistati presso terzi, cosicché essi stimavano, nell'avviso di accertamento relativo al periodo dal 1° maggio 1988 al 31 ottobre 1993, che i signori Madgett e Baldwin dovevano essere tassati sulla base di detto regime.

10 I signori Madgett e Baldwin, di conseguenza, proponevano un ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal, il quale dichiarava l'art. 26 della direttiva non applicabile nei loro confronti. I Commissioners of Customs & Excise interponevano appello avverso detta decisione dinanzi alla High Court of Justice, che stabiliva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti (causa C-308/96):

«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 alla 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 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 nel 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 da una società di noleggio di pullman)».

11 Nel corso del procedimento dinanzi alla High Court of Justice, i signori Madgett e Baldwin deducevano un nuovo motivo secondo il quale il metodo di ripartizione prescritto dal regime TOMS sarebbe in contrasto con la sesta direttiva. Poiché detto punto non rientrava nell'oggetto dell'appello dinanzi alla High Court, il procedimento dinanzi al VAT and Duties Tribunal veniva riaperto.

12 Nel corso di quest'ultimo procedimento, i signori Madgett e Baldwin facevano valere l'irrazionalità e l'illogicità della disposizione che prevedeva una ripartizione del prezzo versato dal viaggiatore tra i componenti del pacchetto «tutto compreso» acquistati presso terzi e quelli costituenti prestazioni proprie sulla base dei costi effettivi. I Commissioners of Customs & Excise sostenevano che, disponendo che il margine degli organizzatori di giri turistici dovesse essere calcolato sulla base dei costi effettivi tanto per le prestazioni acquistate presso terzi quanto per le prestazioni proprie, il regime TOMS era conforme alle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva.

13 In tale situazione, il VAT and Duties Tribunal ha stabilito di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti (causa C-94/97):

«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 a un 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».

14 Con ordinanza del presidente della Corte 11 dicembre 1997 le due cause summenzionate sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

## Sulle questioni sollevate dalla High Court of Justice

15 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, la High Court of Justice chiede in sostanza se l'art. 26 della sesta direttiva sia applicabile nei confronti di un albergatore che, dietro pagamento di una somma unitaria, proponga ai propri clienti, oltre all'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti luoghi di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

16 I signori Madgett e Baldwin fanno valere che, affinché un operatore economico sia assoggettato al regime particolare dell'art. 26 della sesta direttiva, è necessario che esso sia un'«agenzia di viaggi» o un «organizzatore di giri turistici». Tali espressioni riguardano i soggetti le cui attività consistono nell'organizzare, a vantaggio dei viaggiatori, la fornitura di prestazioni di alloggio o di trasporto, o altre prestazioni di viaggio, utilizzando le prestazioni di altre persone, acquistate a diretto vantaggio del viaggiatore. Dette espressioni non riguarderebbero soggetti che acquistino, quale elemento accessorio di un'altra attività, prestazioni di viaggio a diretto vantaggio dei viaggiatori. Essi ritengono che i loro sforzi siano essenzialmente concentrati sul servizio offerto alla clientela dell'albergo e che il trasporto venga fornito unicamente per la comodità di quest'ultima, allo scopo di indurla a soggiornarvi. Il trasporto dovrebbe dunque essere considerato come puramente accessorio alla loro attività di albergatori.

17 I governi del Regno Unito, tedesco, ellenico e svedese nonché la Commissione sostengono che il criterio che consente di stabilire se le operazioni effettuate da un soggetto costituiscano operazioni assoggettate alle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva è quello di accertare se le prestazioni di cui trattasi sono del tipo considerato da detta disposizione, anche se il soggetto non è un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a tali termini. In tali circostanze, le operazioni effettuate dai signori Madgett e Baldwin rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva, dato che essi forniscono prestazioni di servizi in nome proprio, offrendo ai clienti un pacchetto unitario che comprende il viaggio e l'alloggio e utilizzando a tal fine un servizio di

torpedoni fornito da una terza persona grazie ad un'operazione che reca diretti vantaggi ai viaggiatori.

18 Al riguardo, occorre anzitutto ricordare che i servizi forniti dalle agenzie di viaggi e dagli 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 (sentenza 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel, Racc. pag. I-5723, punti 13-15).

19 Ora, benché il regime particolare dei margini previsto dall'art. 26 della sesta direttiva sia giustificato principalmente dall'esistenza di problemi connessi alle prestazioni di viaggio che implicano servizi in più di uno Stato membro, detta disposizione si applica del pari, secondo la sua formulazione, alle prestazioni di servizi effettuate all'interno di un solo Stato membro.

20 Occorre poi rilevare che le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di giri turistici sono del pari valide nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, ma effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività, quale l'attività alberghiera.

21 Infatti, un'interpretazione che limitasse l'applicabilità dell'art. 26 della sesta direttiva solo ad operatori economici quali agenzie di viaggi o organizzatori di giri

turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini, avrebbe per effetto di far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la qualifica formale dell'operatore economico.

22 Come ha infine rilevato l'avvocato generale nel paragrafo 32 delle sue conclusioni, far dipendere l'applicazione del regime particolare previsto all'art. 26 della sesta direttiva da una previa qualificazione dell'operatore nuocerebbe allo scopo di detta disposizione, creerebbe una distorsione della concorrenza tra gli operatori e comprometterebbe l'applicazione uniforme della sesta direttiva.

23 Occorre pertanto rilevare che il regime di cui all'art. 26 della sesta direttiva si applica agli operatori economici che organizzino in nome proprio viaggi e giri turistici e che, per fornire le prestazioni di servizi generalmente collegate a tale tipo di attività, ricorrano a soggetti terzi, anche se formalmente non godano della qualifica di agenzia di viaggi o di organizzatore di giri turistici.

24 È, tuttavia, usuale, come ha rilevato pure l'avvocato generale nel punto 36 delle sue conclusioni, che operatori economici, quali gli albergatori, fornitori di servizi normalmente collegati a viaggi, siano portati ad utilizzare prestazioni acquistate presso terzi, le quali costituiscono, da un lato, una quota meno importante del totale del prezzo unitario, rispetto alle operazioni di alloggio, e, d'altra parte, rientrano nei compiti tradizionalmente devoluti a tali operatori. Dette operazioni acquistate presso terzi non costituiscono quindi per la clientela un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore.

25 Occorre constatare che, a tali condizioni, le prestazioni acquistate presso terzi restano puramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie e che non si deve quindi tassare l'operatore economico in conformità all'art. 26 della sesta direttiva.

26 A tal riguardo, va però osservato che, allorché un albergatore propone abitualmente ai propri clienti, oltre all'alloggio, prestazioni che esulano dai compiti tradizionalmente devoluti agli albergatori e la cui realizzazione non è priva di sensibili ripercussioni sul prezzo unitario praticato, quali il viaggio fino all'albergo da distanti punti di raccolta, tali prestazioni non possono essere equiparate a prestazioni di servizi puramente accessori.

27 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere le questioni sollevate dalla High Court of Justice nel senso che l'art. 26 della sesta direttiva si applica ad un albergatore che, dietro pagamento di una somma unitaria, proponga abitualmente ai propri clienti, oltre all'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti punti di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

**Sulle questioni proposte dal VAT and Duties Tribunal**

28 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il VAT and Duties Tribunal chiede in sostanza come si debba calcolare il margine imponibile di cui all'art. 26 della sesta direttiva allorché un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detta norma effettui, dietro pagamento di una somma unitaria, operazioni composte in parte di prestazioni proprie e in parte di prestazioni acquistate presso terzi.

29 Per risolvere tale questione occorre, anzitutto, verificare se, allorché i pacchetti tutto compreso si compongano di prestazioni miste, l'art. 26 si applichi unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi o al complesso delle prestazioni. Si deve, di seguito, esaminare il metodo di calcolo della parte della somma imputabile alla prestazione propria.

30 Riguardo alla prima questione, i signori Madgett e Baldwin, i governi del Regno Unito e tedesco nonché la Commissione fanno valere che il regime particolare di cui all'art. 26 della sesta direttiva si applica unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi.

31 Per contro, il governo svedese ritiene che occorra applicare l'art. 26 anche alla prestazione propria.

32 Al riguardo, si deve, anzitutto, ricordare che, ai sensi dell'art. 26, n. 1, della sesta direttiva, il regime in esso previsto si applica alle operazioni di agenzia di viaggi allorché siano utilizzate, per la realizzazione del viaggio, forniture e prestazioni di servizi di altri soggetti e che, ai sensi del n. 2 di detta norma, la base imponibile consiste nella differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore al netto dell'IVA e il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le forniture e le prestazioni di servizi di altri soggetti.

33 Occorre di seguito rilevare che l'art. 26 della sesta direttiva non contiene alcun riferimento alle prestazioni proprie e che l'obiettivo essenziale di detta disposizione è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dai principi generali della sesta direttiva relativi alle operazioni che implichino la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi.

34 Si deve infine ricordare che il regime previsto dall'art. 26 costituisce un'eccezione al regime normale della sesta direttiva e deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo.

35 Si deve pertanto constatare che il regime particolare previsto dall'art. 26 della sesta direttiva si applica unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi.

36 Riguardo alla seconda parte della questione, i signori Madgett e Baldwin nonché la Commissione fanno valere che il calcolo del valore delle prestazioni proprie deve essere basato sul valore di mercato, in conformità ai normali principi di determinazione della base imponibile di cui all'art. 11 della sesta direttiva. Nella fattispecie, il valore di mercato dell'alloggio sarebbe costituito dal prezzo delle camere praticato dall'albergo ai clienti che non fruiscono del pacchetto «tutto compreso».

37 Per contro, il governo tedesco sostiene che la ripartizione tra la quota viaggio, che rientra nel regime particolare di cui all'art. 26, e quella a cui non si applica l'art. 26 dovrebbe, in linea di massima, essere effettuata secondo la proporzione tra i costi effettivi sostenuti per le prestazioni acquistate presso terzi e quelli sostenuti per le prestazioni proprie. La quota del costo del viaggio relativa alle prestazioni proprie potrebbe tuttavia essere determinata in maniera diversa in taluni casi, se ciò conducesse ad un risultato adeguato.

38 Il governo del Regno Unito spiega che, ai sensi del regime TOMS, a suo parere compatibile con l'art. 26 della sesta direttiva, l'operatore deve calcolare il costo complessivo da esso sostenuto per la fornitura di pacchetti tutto compreso, essendo detto costo composto, da un lato, dalle somme da lui versate per le prestazioni acquistate presso terzi e, d'altro lato, dai costi prodotti per la fornitura di prestazioni proprie. Il costo complessivo è quindi dedotto dalla somma totale percepita per ottenere il margine totale. Tale margine è successivamente ripartito in margine sulle prestazioni acquistate presso terzi e in margine sulle prestazioni proprie, in proporzione alle spese afferenti le prestazioni acquistate presso terzi

rispetto ai costi delle prestazioni proprie. Per garantire l'uniforme applicazione dell'imposta, le stesse regole dovrebbero trovare applicazione indipendentemente dalla proporzione che rappresentano, nella somma unitaria, le prestazioni proprie e le prestazioni acquistate presso terzi. Dato che l'art. 26 prevede un sistema di tassazione dell'elemento acquistato presso terzi in riferimento al margine, vale a dire alla differenza tra il costo effettivo e gli introiti, non ci sarebbe ragione per discostarsi da tale principio per quanto riguarda la prestazione propria.

39 Si deve, anzitutto, rilevare che l'art. 26 della sesta direttiva, in quanto non prevede l'ipotesi della fornitura di un pacchetto «tutto compreso» comprensivo nel contempo di prestazioni acquistate presso terzi e di prestazioni proprie, non definisce criteri che consentano di separare il margine delle prestazioni acquistate presso terzi dall'importo delle prestazioni proprie.

40 A questo proposito si deve ricordare che la sesta direttiva prevede, all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), che la base imponibile ai fini dell'IVA è costituita, per la maggior parte dei servizi, da quanto ricevuto quale corrispettivo del servizio effettuato. Secondo costante giurisprudenza, il corrispettivo è considerato quanto realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi (v. sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365, punto 16).

41 Ebbene, come ha osservato l'avvocato generale nel paragrafo 65 delle sue conclusioni, dall'esistenza di un prezzo forfettario comprensivo di prestazioni acquistate presso terzi — e alle quali quindi si applica l'art. 26 — e di prestazioni proprie — alle quali non si applica detta disposizione — risulta che il corrispettivo, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva non può essere considerato quale base imponibile per prestazioni proprie fornite nell'ambito di un pacchetto unitario.

42 Si deve pertanto stabilire l'unità di riferimento che occorre utilizzare quale alternativa al corrispettivo al fine di ricavare la quota della somma unitaria imputabile

alla prestazione propria. Al riguardo, sono possibili due metodi, uno basato sui costi effettivi come nell'ambito del regime TOMS, l'altro basato sul valore di mercato.

43 In tale prospettiva, si deve osservare, in primo luogo, come fa l'avvocato generale al paragrafo 71 delle sue conclusioni, che il metodo dei costi effettivi impiegato dal governo del Regno Unito porrebbe un problema per il fatto che nulla consente di presupporre che i rispettivi margini delle prestazioni componenti il pacchetto «tutto compreso» siano proporzionali alla quota che rivestono i loro rispettivi costi.

44 Va osservato, in secondo luogo, che il valore di mercato — nella fattispecie il prezzo delle stanze e del trattamento di mezza pensione praticato dall'albergo nei confronti dei clienti che non aderiscano alla formula «tutto compreso» — quale criterio da utilizzare può del pari comportare una certa arbitrarietà in quanto il prezzo dell'alloggio offerto quale prestazione propria nell'ambito del pacchetto «tutto compreso» è considerato identico a quello dell'alloggio proposto quale prestazione unica.

45 Ora, il metodo dei costi effettivi riguardo alle prestazioni proprie abbisogna di una serie di complesse operazioni di sub-ripartizione e impone un notevole lavoro supplementare all'operatore economico. Per contro, l'impiego del valore di mercato delle prestazioni proprie presenta, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 76 delle conclusioni, il vantaggio della semplicità, dato che non è necessario separare i diversi elementi del valore delle prestazioni proprie.

46 Di conseguenza — tenuto conto del fatto che nella fattispecie è pacifico che il calcolo dell'IVA sul margine delle prestazioni acquistate presso terzi impiegando l'uno o l'altro metodo conduce, in linea di massima, ad un'IVA identica — non si può richiedere ad un operatore economico di calcolare la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria secondo il principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare detta quota dalla somma unitaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto «tutto compreso».

47 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere le due questioni sollevate dal VAT and Duties Tribunal nel modo seguente: l'art. 26 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detto articolo effettui, dietro pagamento di un prezzo forfettario, operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso e in parte da altri soggetti passivi, il regime IVA previsto da detta disposizione si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi. Non si può esigere che un operatore economico calcoli la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria in base al principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare tale quota della somma forfettaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto «tutto compreso».

## Sulle spese

48 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, tedesco, ellenico, svedese, come pure quelle sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice (Inghilterra & Galles), Queen's Bench Division, e dal VAT and Duties Tribunal di Londra, con ordinanze 16 novembre 1995 e 26 febbraio 1997, dichiara:

**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, si applica ad un albergatore che, dietro pagamento di una somma forfettaria, proponga abitualmente ai propri clienti, oltre all'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti punti di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

2) L'art. 26 della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che, qualora un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detto articolo effettui, dietro pagamento di un prezzo forfettario, operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso e in parte da altri soggetti passivi, il regime IVA previsto da detta disposizione si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi. Non si può esigere che un operatore economico calcoli la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria in base al principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare detta quota della somma forfettaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto «tutto compreso».

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 22 ottobre 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

J.-P. Puissochet