SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

9 dicembre 2010 *

Nel procedimento C-31/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 10 dicembre 2009, pervenuta in cancelleria il 20 gennaio 2010, nella causa

Minerva Kulturreisen GmbH

contro

Finanzamt Freital,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet (relatore), M. Ilešič, E. Levits e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Minerva Kulturreisen GmbH, dal sig. P. Fröhler nonché dalle sigg.re A. Kellner e B. Juschten;

— per il Finanzamt Freital, dal sig. V. Rummer;

— per il governo tedesco, dai sigg. J. Möller e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dai sigg. K. Georgiadis e C. Poulakos nonché dalla sig.ra M. Tassopoulou, in qualità di agenti;

— per il governo portoghese, dal sig. L. Inez Fernandes, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Minerva Kulturreisen GmbH (in prosieguo: la «Minerva») e il Finanzamt Freital (in prosieguo: il «Finanzamt») vertente sull'applicazione del regime particolare delle agenzie di viaggi, previsto all'art. 26 della sesta direttiva, alla vendita isolata di biglietti d'ingresso all'Opera da parte di un'agenzia di viaggi, senza prestazione di servizi ulteriori.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 26, nn. 1 e 2, intitolato «Regime particolare delle agenzie di viaggi», della sesta direttiva, che si applica ratione temporis alla causa principale, stabilisce 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».

La normativa nazionale

4 L'art. 25 della legge tedesca del 1993 relativa all'imposta sulla cifra di affari (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, pag. 565; in prosieguo: l'«UStG») prevede quanto segue:

«1. Le seguenti disposizioni si applicano alle prestazioni di viaggi di un imprenditore non destinate all'impresa del destinatario della prestazione, ove l'imprenditore agisca in nome proprio nei confronti del destinatario della prestazione e utilizzi le prestazioni preliminari di viaggio. La prestazione dell'imprenditore è considerata prestazione diversa. (…). Le prestazioni di viaggio di terzi sono costituite da cessioni e altre prestazioni di terzi, di cui i viaggiatori beneficiano direttamente.

2. (…)

3. Il valore della prestazione diversa è calcolato sulla base della differenza tra l'importo pagato dal destinatario della prestazione a titolo di corrispettivo e l'importo che l'imprenditore versa per le prestazioni di viaggio di terzi. L'imposta sulla cifra di affari è esclusa dalla base imponibile. (…)

(…)».

La causa principale e la questione pregiudiziale

5 La Minerva gestisce un'agenzia di viaggi. Negli anni 1993-1998 essa ha acquistato, in particolare, biglietti di spettacoli presso il Teatro dell'Opera di Sassonia (Semperoper) in Dresda, rivendendoli in nome e per conto proprio ad acquirenti finali e ad agenzie di viaggi, sia unitamente ad altri servizi da essa stessa prestati, come servizi di alloggio, visite guidate della città, servizio navetta, ristorazione, sia senza tali servizi.

6 La Minerva ha ritenuto che i proventi derivanti dalla vendita isolata di detti biglietti di spettacoli fossero anch'essi assoggettati all'imposta sui margini ai sensi dell'art. 25 dell'UStG. La Minerva è stata assoggettata ad imposta, per la detta attività, senza che le fosse applicato tale regime fiscale.

7 Il Finanzamt ha respinto la domanda presentata dalla Minerva avverso gli avvisi di accertamento fiscale del 28 settembre 2000 relativi agli anni 1993-1997 e avverso l'avviso di accertamento del 27 marzo 2001 relativo al 1998, in quanto, acquistando e rivendendo biglietti di spettacoli, la Minerva non presterebbe il servizio di «realizzazione di un viaggio», e pertanto la sua attività non si differenzierebbe da quella dei rivenditori commerciali di biglietti di spettacoli.

8 Con decisione 11 febbraio 2008 il Sächsisches Finanzgericht (Sezione tributaria del Tribunale, Sassonia) ha confermato la posizione del Finanzamt (Ufficio tributario) ed ha pertanto respinto il ricorso proposto dalla Minerva avverso la decisione di rigetto di quest'ultimo.

9 Contro tale decisione la Minerva ha proposto ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al giudice del rinvio. La sola questione che resta ancora da chiarire dinanzi a tale giudice è se la vendita di biglietti ad acquirenti finali, senza prestazione di servizi ulteriori, sia assoggettata all'imposta sui margini ai sensi dell'art. 25 dell'UStG.

10 A sostegno della sua impugnazione la Minerva ha rilevato che la vendita di biglietti di spettacoli da parte di un'agenzia di viaggi dev'essere qualificata come «prestazione di viaggio» ai sensi dell'art. 25 dell'UStG, in quanto la vendita dei suddetti biglietti costituisce, secondo la Minerva, una prestazione rientrante nel proprio ventaglio di offerte, che comprende diverse opportunità e servizi di viaggio.

11 Tenuto conto della sentenza della Corte 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel (Racc. pag. I-5723), il giudice del rinvio chiede se un'agenzia di viaggi che ha agito in nome proprio possa essere assoggettata all'imposta sui margini, ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva, rispetto ai proventi da essa realizzati in occasione della vendita di biglietti di spettacoli o se, per poter beneficiare di tale regime fiscale, sia necessario che la prestazione isolata consista nella fornitura di una delle prestazioni fondamentali degli operatori economici indicati in tale disposizione.

12 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il "regime particolare delle agenzie di viaggi" di cui all'art. 26 della [sesta direttiva] sia applicabile anche alla vendita isolata di biglietti d'ingresso all'Opera tramite un'agenzia di viaggi senza prestazione di servizi ulteriori».

Sulla questione pregiudiziale

13 Con la sua questione il giudice del rinvio si chiede se ogni prestazione fornita da un'agenzia di viaggi rientri nell'ambito del regime particolare previsto all'art. 26 della sesta direttiva o se una prestazione fornita da un'agenzia di viaggi possa rientrare nell'ambito di detto regime soltanto qualora comporti una prestazione di viaggio.

14 In primo luogo, l'art. 26, n. 1, della sesta direttiva precisa che il regime particolare previsto in tale disposizione si applica alle operazioni delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici 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.

15 Di conseguenza, risulta dallo stesso testo di tale disposizione che, per beneficiare del regime particolare in essa definito, la prestazione di un'agenzia di viaggi dev'essere finalizzata alla realizzazione di un viaggio.

16 In secondo luogo, si deve ricordare che l'art. 26 della sesta direttiva costituisce un'eccezione al regime generale relativamente alla base imponibile per quanto riguarda talune operazioni delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici e che, quale eccezione al regime normale della sesta direttiva, tale articolo dev'essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo (sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punti 5 e 34, nonché 19 giugno 2003, causa C-149/01, First Choice Holidays, Racc. pag. I-6289, punti 21 e 22).

17 In terzo luogo, l'obiettivo del particolare regime istituito dall'art. 26 della sesta direttiva è di adeguare le norme in materia alla specificità dell'attività delle agenzie di viaggi e degli organizzatori dei giri turistici (sentenze Madgett e Baldwin, cit., punto 18, e First Choice Holidays, cit., punto 23).

18 Al riguardo, risulta dalla giurisprudenza che tale attività si caratterizza per il fatto di essere il più delle volte composta 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. L'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbero, a causa della pluralità delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività (v. sentenze Madgett e Baldwin, cit., punto 18, nonché First Choice Holidays, cit., punto 24).

19 Si deve peraltro rilevare che, contrariamente a quanto afferma il governo ellenico, non si può dedurre dalla sentenza Van Ginkel, citata, che ogni prestazione isolata fornita da un'agenzia di viaggi o da un organizzatore di giri turistici rientri nell'ambito di applicazione del regime particolare previsto all'art. 26 della sesta direttiva.

20 Infatti, al punto 23 della sentenza Van Ginkel, citata, la Corte ha affermato che l'esclusione dal campo di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva delle prestazioni fornite da un'agenzia di viaggi per il motivo che esse comprendono solo l'alloggio e non il trasporto del viaggiatore produrrebbe un regime fiscale complesso in cui gli elementi che compongono le prestazioni offerte ad ogni viaggiatore determinerebbero quali norme in materia di imposta sul valore aggiunto vadano applicate, e che un siffatto regime fiscale sarebbe in contrasto con le finalità della detta direttiva.

21 Risulta dunque da tale sentenza che la Corte ha dichiarato non che una qualsivoglia prestazione fornita da un'agenzia di viaggi, senza alcun nesso con l'organizzazione di un viaggio, rientri nell'ambito di applicazione del regime particolare dell'art. 26 della sesta direttiva, bensì che la fornitura dell'alloggio da parte di un'agenzia di viaggi rientra nell'ambito di applicazione di detta disposizione, anche se oggetto di tale prestazione è soltanto l'alloggio e non il trasporto.

22 Risulta altresì dal punto 24 della sentenza Van Ginkel, citata, che una prestazione, qualora non sia accompagnata da prestazioni di viaggio, in particolare da prestazioni di alloggio o di trasporto, non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva.

23 Dalle considerazioni che precedono risulta che la vendita di biglietti d'ingresso all'Opera, da parte di un'agenzia di viaggi, senza fornitura di una prestazione di viaggio non rientra nell'ambito di applicazione del regime particolare previsto all'art. 26 della sesta direttiva.

24 Si deve peraltro osservare che l'applicazione di tale regime particolare ad un'attività come quella di cui alla causa principale, in cui l'agenzia di viaggi si limita alla vendita di biglietti di spettacoli senza fornire prestazioni di viaggio, comporterebbe una distorsione della concorrenza, tenuto conto del fatto che una stessa attività sarebbe assoggettata ad imposta in maniera diversa a seconda che l'operatore economico che vende i detti biglietti sia o meno un'agenzia di viaggi.

25 Si deve pertanto rispondere alla questione sollevata che l'art. 26 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non si applica alla vendita isolata di biglietti d'ingresso all'Opera da parte di un'agenzia di viaggi, senza fornitura di una prestazione di viaggio.

Sulle spese

26 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

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 esso non si applica alla vendita isolata di biglietti d'ingresso all'Opera da parte di un'agenzia di viaggi, senza fornitura di una prestazione di viaggio.

Firme