Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

1° marzo 2012 *

«Articolo 104, paragrafo 3, primo comma, del regolamento di procedura — Direttiva IVA — Regime speciale di imposizione delle agenzie di viaggio — Fornitura alle agenzie di viaggio di un servizio di trasporto tramite pullman con esclusione di qualsiasi altro servizio»

Nella causa C-220/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca) con decisione del 28 aprile 2011, pervenuta in cancelleria l'11 maggio 2011, nel procedimento

Star Coaches s. r. o.

contro

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dal sig. U. Lõhmus, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

intendendo statuire con ordinanza motivata in conformità dell'articolo 104, paragrafo 3, primo comma, del suo regolamento di procedura,

sentito l'avvocato generale,

ha emesso la seguente

Ordinanza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

* Lingua processuale: il ceco.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Star Coaches s. r. o. (in prosieguo: la «Star Coaches») ed il Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu [Direzione delle finanze per il comune di Praga (Repubblica ceca)] in merito all'avviso di accertamento relativo all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per il periodo d'imposta gennaio 2008 emesso nei confronti della Star Coaches.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 306 della direttiva IVA, che figura nel titolo XII della medesima, al capo 3, rubricato «Regime speciale delle agenzie di viaggio», dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri applicano un regime speciale dell'IVA alle operazioni delle agenzie di viaggio conformemente al presente capo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

Il presente regime speciale non è applicabile alle agenzie di viaggio che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali per il computo della base imponibile si applica l'articolo 79, primo comma, lettera c).

2. Ai fini del presente capo, anche gli organizzatori di giri turistici sono considerati come agenzie di viaggio».

4 L'articolo 307 della medesima direttiva è del seguente tenore:

«Le operazioni effettuate, alle condizioni di cui all'articolo 306, dall'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio al viaggiatore.

La prestazione unica è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi».

5 L'articolo 308 della suddetta direttiva prevede quanto segue:

«Per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio è considerato come base imponibile e come prezzo al netto dell'IVA, ai sensi dell'articolo 226, punto 8), il margine dell'agenzia di viaggio, ossia la differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore».

6 L'articolo 310 della direttiva IVA così dispone:

«Gli importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'articolo 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro».

Il diritto ceco

7 La legge n. 235/2004, relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), contiene un articolo 89, rubricato «Regime speciale per le prestazioni di viaggio», che, nella versione vigente nel 2008, era così formulato:

«1) È soggetto al regime speciale il fornitore di una prestazione di viaggio che agisca in nome proprio nei confronti di un cliente nel fornirgli una prestazione di viaggio.

2) Ai fini della presente legge si intende per:

a) "fornitore di prestazione di viaggio": il soggetto passivo che fornisce una prestazione di viaggio al cliente;

b) "cliente": la persona a cui è fornita la prestazione di viaggio;

c) "prestazione di viaggio": la fornitura al cliente di un servizio che comprende una combinazione di servizi turistici, ed eventualmente di beni, ove i servizi turistici ed i singoli beni sono acquistati presso altri soggetti passivi di imposta; la fornitura di una prestazione di viaggio è considerata fornitura di un servizio unico, anche se la sua realizzazione comporta la fruizione di vari servizi turistici ed eventualmente di beni acquistati presso altri soggetti passivi; costituisce una prestazione di viaggio anche la fornitura al cliente di un servizio che preveda l'acquisto di un solo servizio turistico, di alloggio o di trasporto».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 La Star Coaches esercita un'attività di trasporto di persone tramite pullman all'interno della Repubblica ceca e tra gli Stati membri. Essa assicura tali trasporti o con pullman propri o ricorrendo a subfornitori, costituiti da società di trasporto le cui operazioni sono soggette ad IVA. La sua clientela è esclusivamente composta da agenzie di viaggio con sede nella Repubblica ceca o in altri Stati membri. Nei confronti della sua clientela, la Star Coaches agisce sempre in nome proprio. Quando quest'ultima fa ricorso ad un subfornitore, emette una fattura per i suoi clienti recante indicazione dell'IVA e chiede un rimborso dell'eccedenza d'imposta sulla base del regime generale dell'IVA.

9 La Star Coaches ha ripetutamente detratto importi significativi di eccedenza IVA. A tale riguardo, il Finanční úřad pro Prahu 5 (Ufficio delle finanze n. 5 del comune di Praga) ha ritenuto che tale società fornisse prestazioni di viaggio e che essa avrebbe dovuto applicare il regime speciale istituito per le agenzie di viaggio, previsto all'articolo 89 della legge sull'IVA, e non il regime generale dell'IVA. Il 25 giugno 2008 detto Ufficio ha emesso un avviso di accertamento dell'IVA per il periodo d'imposta gennaio 2008.

10 La Star Coaches ha proposto reclamo avverso tale avviso di accertamento. Poiché il reclamo è stato respinto con decisione del Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu del 16 dicembre 2008, essa ha presentato ricorso dinanzi al Městský soud v Praze (Tribunale municipale di Praga), che lo ha respinto con sentenza del 18 giugno 2010. La Star Coaches ha allora presentato ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud.

11 Il giudice del rinvio nutre dubbi circa l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio previsto all'articolo 306 della direttiva IVA.

12 Esso rileva, in primo luogo, una differenza tra la versione ceca di tale disposizione e l'articolo 89 della legge sull'IVA, che ha recepito nel diritto nazionale la suddetta disposizione. Mentre quest'ultima riguarda le prestazioni fornite ai viaggiatori, l'articolo 89 copre quelle fornite ai clienti dell'agenzia di viaggio, termine che include non solo i viaggiatori, ma anche altri soggetti. Il

giudice del rinvio sottolinea, tuttavia, che sussistono differenze altresì fra le versioni linguistiche dell'articolo 306 della direttiva IVA nonché fra quelle dell'articolo 26 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), che era applicabile prima dell'entrata in vigore della direttiva IVA, in quanto talune versioni utilizzano il termine «cliente», mentre altre la parola «viaggiatore». Esso precisa che vari Stati membri — fra cui la Repubblica ceca — sono d'altronde oggetto di un'azione per inadempimento, promossa dalla Commissione europea, per aver impiegato il termine «cliente» ed avere in tal modo, ad avviso di quest'ultima, preso in considerazione una cerchia troppo ampia di soggetti.

13 Il giudice del rinvio si chiede, in secondo luogo, se, nel caso in cui la Corte dichiari che l'articolo 306 della direttiva IVA si estende ai clienti di un'agenzia di viaggio, un'impresa quale la Star Coaches debba essere qualificata come agenzia di viaggio ai sensi di tale disposizione. Esso indica che, a suo avviso, la risposta è negativa, dal momento che tale impresa fornisce unicamente un servizio di trasporto, con esclusione di qualunque altro servizio turistico. Ne conseguirebbe che la presente causa dovrebbe essere tenuta distinta da quella che ha dato luogo alla sentenza del 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, Racc. pag. I-5723), nella quale, oltre all'alloggio, l'impresa in causa forniva anche servizi di informazione, di consulenza e di prenotazione dell'alloggio.

14 Ritenendo che per dirimere la controversia dinanzi ad esso pendente sia necessaria l'interpretazione dell'articolo 306 della direttiva IVA, il Nejvyšší správní soud ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 306 della [direttiva IVA] si applichi unicamente alle prestazioni fornite dalle agenzie di viaggio agli utenti finali di una prestazione di viaggio (i viaggiatori) oppure anche alle prestazioni fornite ad altri soggetti (i clienti).

2) Se, ai fini dell'articolo 306 della [direttiva IVA], debba essere considerata agenzia di viaggio una società di trasporto che si limiti ad offrire servizi di trasporto di persone, mediante pullman, alle agenzie di viaggio (non direttamente ai viaggiatori), senza fornire altri servizi (alloggio, informazioni, consulenze, ecc.)».

Sulle questioni pregiudiziali

15 Il giudice del rinvio interroga la Corte, con la prima questione, in ordine all'ambito di applicazione ratione materiae del regime speciale dell'IVA previsto agli articoli 306-310 della direttiva IVA e, con la seconda questione, sull'ambito di applicazione ratione personae di detto regime.

16 Occorre rispondere in primo luogo alla seconda questione, verificando se il suddetto regime speciale si applichi ad un'impresa quale la Star Coaches, prima di esaminare, in secondo luogo ed eventualmente, la prima questione, riguardante l'ampiezza dell'ambito di applicazione ratione materiae di detto regime.

Sulla seconda questione

17 Ai sensi dell'articolo 104, paragrafo 3, primo comma, del regolamento di procedura, qualora la soluzione di una questione pregiudiziale possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza, la Corte, dopo aver sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata contenente riferimento alla giurisprudenza pertinente.

18 La Corte ritiene che tale ipotesi ricorra nella presente causa. Infatti, la soluzione della seconda questione sollevata dal giudice del rinvio può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza relativa all'articolo 26 della sesta direttiva, disposizione i cui termini sono ripresi dall'articolo 306 della direttiva IVA. La giurisprudenza relativa alla nozione di agenzia di viaggio ai sensi di detto articolo 26 può, di conseguenza, essere trasposta alla medesima nozione di cui all'articolo 306 della direttiva IVA.

19 Si deve così ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il regime speciale dell'IVA introdotto dall'articolo 26 della sesta direttiva è inteso ad adeguare la normativa applicabile alle peculiarità dell'attività delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di giri turistici. I servizi forniti da queste imprese 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'agenzia di viaggio ha la propria sede o una stabile organizzazione. L'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbe, 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 Van Ginkel, cit., punti 13-15; del 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Racc. pag. I-6229, punto 18, nonché del 19 giugno 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Racc. pag. I-6289, punti 23 e 24).

20 Tuttavia, il fatto che l'agenzia di viaggio si limiti a fornire un alloggio per le vacanze al viaggiatore non è sufficiente per escludere questa prestazione dall'ambito di applicazione dell'articolo 26 della sesta direttiva. Infatti, la prestazione offerta dall'agenzia può, anche in una simile ipotesi, non ridursi ad una prestazione unica, in quanto può comprendere, oltre alla locazione dell'alloggio, prestazioni come le informazioni e i consigli con cui l'agenzia di viaggio propone diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione dell'alloggio (sentenza Van Ginkel, cit., punto 24).

21 Inoltre, la Corte ha considerato che, a prescindere dalla qualifica formale dell'operatore economico, le ragioni sottese al regime speciale applicabile alle agenzie di viaggio e agli organizzatori di giri turistici sono, del pari, valide nell'ipotesi in cui tale operatore non sia un'agenzia di viaggio o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, ma effettui, nell'ambito di un'altra attività, operazioni identiche a quelle compiute da questi ultimi (v. sentenze Madgett e Baldwin, cit., punti 20 e 21, nonché del 13 ottobre 2005, ISt, C-200/04, Racc. pag. I-8691, punto 22).

22 Non può dunque escludersi che i servizi di un vettore di passeggeri tramite pullman il quale, quando non utilizza i propri veicoli, si avvale delle prestazioni di trasporto di subfornitori soggetti ad IVA rientrino nel regime speciale di cui all'articolo 306 della direttiva IVA. La circostanza che siffatti servizi non includano prestazioni di alloggio non è sufficiente per escluderli dall'ambito di applicazione di tale disposizione.

23 Tuttavia, conformemente all'approccio adottato dalla Corte nella citata sentenza Van Ginkel, è altresì necessario che tali servizi non si riducano ad una prestazione unica e che comprendano, oltre al trasporto, altre prestazioni, quali le informazioni ed i consigli riguardanti le diverse possibilità di scelta per le vacanze e la prenotazione del viaggio in pullman. La Corte ha dichiarato, infatti, che non si può dedurre dalla suddetta sentenza Van Ginkel che ogni prestazione isolata fornita da un'agenzia di viaggio o da un organizzatore di giri turistici rientri nell'ambito di applicazione del regime speciale previsto all'articolo 26 della sesta direttiva (sentenza del 9 dicembre 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Racc. pag. I-12889, punto 19). Tale considerazione si applica, allo stesso modo, ad un operatore economico non qualificabile come agenzia di viaggio né come organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a tali termini.

24 Orbene, nel caso della Star Coaches, il giudice del rinvio indica che essa fornisce unicamente un servizio di trasporto ad agenzie di viaggio, con esclusione di qualsiasi altro servizio. Tale giudice aggiunge espressamente che essa non fornisce alcun servizio quali quelli di alloggio, di guida o di consulenza.

25 Ne consegue che le prestazioni fornite dalla Star Coaches non sono affatto identiche a quelle offerte da un'agenzia di viaggio o da un organizzatore di giri turistici.

26 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda questione che una società di trasporto che si limiti a fornire alle agenzie di viaggio servizi di trasporto di persone mediante pullman, senza fornire alcun altro servizio, quali quelli di alloggio, di guida o di consulenza, non effettua operazioni rientranti nel regime speciale delle agenzie di viaggio previsto all'articolo 306 della direttiva IVA.

Sulla prima questione

27 Alla luce della risposta della Corte alla seconda questione, non è necessario che questa risponda alla prima questione.

Sulle spese

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

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

Una società di trasporto che si limiti a fornire alle agenzie di viaggio servizi di trasporto di persone mediante pullman, senza fornire alcun altro servizio, quali quelli di alloggio, di guida o di consulenza, non effettua operazioni rientranti nel regime speciale delle agenzie di viaggio previsto all'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Firme