

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

29 giugno 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Regime speciale delle agenzie di viaggio – Ambito di applicazione – Aggregatore di servizi d’alloggio che acquista tali servizi per proprio conto e li rivende ad altri professionisti senza servizi supplementari»

Nella causa C-108/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte amministrativa suprema, Polonia), con decisione del 26 agosto 2021, pervenuta in cancelleria il 16 febbraio 2022, nel procedimento

Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej

contro

C. sp. z o.o., attualmente in liquidazione,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, N. Jääskinen e M. Gavalec (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da Ł. Habiak e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

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’articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore dell’informazione nazionale del Tesoro, Polonia; in prosieguo: l’«autorità tributaria») e la C. sp. z o.o., in liquidazione, in merito all’applicazione del regime speciale d’imposta

sul valore aggiunto (IVA) applicabile alle agenzie di viaggio alla rivendita, da parte di C., in nome proprio, di servizi di alloggio ad altri soggetti passivi senza prestazioni supplementari.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il titolo XII della direttiva IVA, dedicato ai «Regimi speciali», contiene un capo 3, intitolato «Regime speciale delle agenzie di viaggio», nel quale compare l'articolo 306, che 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 di tale 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 Ai sensi dell'articolo 308 della direttiva citata:

«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'art. 309 della direttiva di cui trattasi così dispone:

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

Se le operazioni di cui al primo comma sono effettuate all'interno e all'esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizi dell'agenzia di viaggio che concerne le operazioni effettuate fuori della Comunità [europea]».

7 L'articolo 310 della direttiva IVA così prevede:

«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 polacco

8 L'articolo 119 dell'Ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi) dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA») prevede quanto segue:

«1. La base imponibile applicabile alla prestazione di servizi di viaggio è costituita dall'importo del margine diminuito dell'importo dell'imposta dovuta, fatte salve le disposizioni del paragrafo 5.

2. Per “margine”, ai sensi del paragrafo 1, si intende la differenza tra l'importo che deve versare il destinatario del servizio e il prezzo d'acquisto, da parte del soggetto passivo presso altri soggetti passivi, di beni e di servizi che sono a diretto vantaggio del viaggiatore; per «servizi a diretto vantaggio del viaggiatore» si intendono i servizi che costituiscono un elemento della prestazione, ossia in particolare, il trasporto, l'alloggio, il vitto e l'assicurazione.

3. Le disposizioni del paragrafo 1 si applicano indipendentemente dal destinatario dei servizi di viaggio, qualora il soggetto passivo:

1) (abrogato)

2) agisca nei confronti del destinatario dei servizi in nome proprio e per proprio conto;

3) acquisti presso altri soggetti passivi, ai fini della prestazione, beni e servizi a diretto vantaggio del viaggiatore;

4) (abrogato)

(...».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

9 C., una società di diritto polacco soggetto passivo IVA, esercita un'attività economica in qualità di «aggregatore di servizi alberghieri». Nell'ambito di tale attività, essa offre ai propri clienti, vale a dire a soggetti che esercitano un'attività commerciale, la possibilità di prenotare servizi di alloggio in alberghi e altre strutture aventi una funzione analoga situati in Polonia e all'estero.

10 Dato che C. non dispone di proprie strutture ricettive, acquista, in nome proprio e per proprio conto, tali servizi di alloggio presso altri soggetti passivi IVA, che poi rivende ai suoi clienti.

11 In funzione delle esigenze e delle aspettative di tali clienti, essa fornisce inoltre consulenza sulla scelta dell'alloggio e assistenza per l'organizzazione del viaggio. Tuttavia, il giudice del rinvio rileva che il più delle volte C. fornisce solo un servizio di alloggio. Il prezzo al quale quest'ultima rivende tale servizio di alloggio comprende il costo di acquisto di detto servizio e il margine di quest'ultimo sotto forma di prezzo di prenotazione destinato a coprire le spese dell'operazione.

12 In un parere individuale emesso il 27 aprile 2017, l'autorità tributaria ha ritenuto che la rivendita di servizi di alloggio fornita da C. non rientrasse nella nozione di «servizi di viaggio» di cui, in sostanza, all'articolo 119 della legge sull'IVA, contrariamente a quanto sostenuto da quest'ultima. Essenzialmente, tale autorità ha ritenuto, infatti, che, per essere considerato un servizio di viaggio, un servizio debba, in quanto servizio complesso comprendente un insieme di servizi esterni e interni, essere composto da più di una prestazione. Orbene, i servizi forniti da C., che coprono solo l'alloggio, non possono costituire servizi di viaggio, in quanto non si tratta di un servizio complesso del genere.

13 C. ha impugnato tale decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia) che, in una sentenza del 16 novembre 2017, ha dichiarato fondato il ricorso e ha dichiarato che i servizi forniti da C. dovessero essere assoggettati ad imposta, in quanto «servizi di viaggio», secondo il regime speciale previsto all'articolo 119 della legge sull'IVA. Tale giudice ha basato il proprio ragionamento su un'interpretazione letterale e contestuale di quest'ultima disposizione nonché sul fatto che essa recepisce l'articolo 306 della direttiva IVA e che, di

conseguenza, occorre applicare la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea su tale punto.

- 14 L'amministrazione finanziaria ha proposto appello contro tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte amministrativa suprema, Polonia), che è il giudice del rinvio. Tale autorità contesta al giudice di primo grado di aver violato l'articolo 119, paragrafo 1, della legge sull'IVA nella parte in cui esso ha ritenuto che il servizio di cui trattasi non dovesse soddisfare il requisito di complessità per essere qualificato come «servizi di viaggio». Secondo l'autorità tributaria, un servizio di alloggio, proposto da solo, non costituisce servizi di viaggio e, pertanto, non può beneficiare del regime speciale delle agenzie di viaggio, che prevede un assoggettamento all'IVA sul margine.
- 15 Investito di tale impugnazione, il giudice del rinvio ritiene che, per stabilire se il servizio di cui trattasi nel procedimento principale rientri nel regime speciale previsto all'articolo 119 della legge sull'IVA, occorra esaminare in particolare l'articolo 306 della direttiva IVA. A tal riguardo, il giudice del rinvio richiama la giurisprudenza della Corte da cui risulterebbe, in sostanza, che il regime speciale istituito agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA si applica anche ai servizi di alloggio venduti senza prestazioni supplementari. Il giudice del rinvio ritiene quindi che tali servizi possano rientrare in tale regime particolare benché non presentino un carattere complesso.
- 16 Esso precisa che tale interpretazione è compatibile con il principio di neutralità previsto dalla direttiva IVA. Il principio di neutralità sarebbe, infatti, violato, qualora la rivendita di servizi di alloggio fornita senza servizi supplementari fosse assoggettata ad imposta secondo le regole generali, al contrario della rivendita di tali servizi accompagnata da prestazioni supplementari.
- 17 Il giudice del rinvio ritiene, tuttavia, che l'interpretazione della disposizione di cui trattasi della direttiva IVA da parte della Corte consentirebbe di dissipare i dubbi residui nella causa di cui è investito.
- 18 È in tali circostanze che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Se l'articolo 306 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che esso può applicarsi a un soggetto passivo che, in qualità di aggregatore di servizi alberghieri, acquista e rivende servizi di alloggio ad altri operatori economici, qualora tali operazioni non siano accompagnate da nessun'altra prestazione supplementare».

Sulla questione pregiudiziale

- 19 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 306 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la prestazione di un soggetto passivo, consistente nell'acquistare servizi di alloggio presso altri soggetti passivi e nel rivenderli ad altri operatori economici, rientri nel regime speciale dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio, sebbene tali servizi non siano accompagnati da servizi supplementari.
- 20 In via preliminare, occorre rilevare che il regime speciale dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio, istituito agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, contiene norme proprie dell'attività di tali agenzie, le quali derogano al regime comune dell'IVA. In tale contesto, la Corte ha dichiarato che, in quanto eccezione al sistema comune della direttiva IVA, tale regime speciale deve essere applicato solo nella misura necessaria al raggiungimento del suo obiettivo (sentenza del 19 dicembre 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, punti 24 e 27, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 21 A tale titolo, l'obiettivo essenziale delle norme relative al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dai principi generali della direttiva IVA relativi alle operazioni che implicano la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi. L'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbero, infatti, 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 (sentenze del 12 novembre 1992,

Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, punto 14, e del 25 ottobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punto 19).

- 22 Più in particolare, a norma dell'articolo 306 della direttiva IVA, gli Stati membri applicano il suddetto regime alle operazioni delle agenzie di viaggio nei limiti in cui tali agenzie agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi acquisite presso altri soggetti passivi.
- 23 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che C., in quanto aggregatore di servizi alberghieri, acquista servizi di alloggio in nome proprio presso altri soggetti passivi per rivenderli successivamente ai suoi clienti, soggetti che esercitano un'attività commerciale. Ne consegue che una società come C. soddisfa le condizioni sostanziali previste all'articolo 306 della direttiva IVA per poter beneficiare, in linea di principio, del regime impositivo speciale previsto da tale articolo.
- 24 Inoltre, occorre rilevare che, nell'ambito delle sue attività, C. effettua operazioni identiche, o almeno analoghe, a quelle di un'agenzia di viaggi o di un organizzatore di viaggi tutto compreso. Il giudice del rinvio rileva, infatti, che, in funzione delle esigenze e delle aspettative dei suoi clienti, tale società fornisce in modo occasionale anche consigli sulla scelta dell'alloggio e un'assistenza per l'organizzazione dei viaggi.
- 25 Nondimeno, occorre valutare se la prestazione di servizi di alloggio rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio qualora non sia accompagnata da servizi supplementari.
- 26 A tal proposito, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'esclusione delle prestazioni fornite da un'agenzia di viaggio dall'ambito di applicazione dell'articolo 306 della direttiva IVA, per il solo motivo che esse comprendano unicamente la fornitura di un alloggio, produrrebbe un regime fiscale complesso in cui le norme in materia di IVA applicabili dipenderebbero da elementi che compongono le prestazioni offerte a ciascun viaggiatore. Un regime fiscale siffatto non rispetterebbe gli obiettivi di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punti da 25 a 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Ne consegue che la fornitura, da parte di un'agenzia di viaggi, di un alloggio per vacanze rientra in tale regime di imposizione speciale, anche nel caso in cui tale prestazione comprenda soltanto l'alloggio. A tal proposito, occorre rilevare che, poiché la sola messa a disposizione di alloggi per vacanze da parte dell'agenzia di viaggio è sufficiente per l'applicazione del regime speciale di cui agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, l'importanza delle altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, che eventualmente accompagnino tale messa a disposizione, non può avere rilevanza ai fini della qualificazione giuridica di tale situazione, ossia se essa rientri nel regime speciale delle agenzie di viaggio (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punti 29 e 33).
- 28 Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che la sola messa a disposizione, da parte di un'agenzia di viaggio, di un alloggio per vacanze preso in locazione presso altri soggetti passivi, o siffatta messa a disposizione di un alloggio per vacanze accompagnata da prestazioni supplementari, indipendentemente dall'importanza di tali prestazioni supplementari, costituiscono ciascuna un servizio unico rientrante nell'ambito di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio (sentenza del 19 dicembre 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, punto 35).
- 29 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che C. vende servizi di alloggio in alberghi e altre strutture aventi una funzione analoga, tanto in Polonia quanto all'estero. Orbene, la giurisprudenza della Corte emanata nel contesto della fornitura, da parte di un'agenzia di viaggi, di un alloggio per vacanze, quale risulta dai punti da 26 a 28 della presente sentenza, è destinata a disciplinare anche la situazione della vendita di servizi di alloggio in alberghi e in altre strutture. A tal riguardo, occorre in particolare precisare che la diversa ubicazione geografica degli alberghi e delle strutture oggetto di tali servizi potrebbe di per sé causare difficoltà pratiche che tale regime fiscale speciale mira ad evitare, conformemente alla giurisprudenza menzionata al punto 21 della presente sentenza.

- 30 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 306 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la prestazione di un soggetto passivo, consistente nell'acquistare servizi di alloggio presso altri soggetti passivi e nel rivenderli ad altri operatori economici, rientra nel regime speciale dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio, pur se tali servizi non sono accompagnati da servizi supplementari.

Sulle spese

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

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

L'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

deve essere interpretato nel senso che:

la prestazione di un soggetto passivo, consistente nell'acquistare servizi di alloggio presso altri soggetti passivi e nel rivenderli ad altri operatori economici, rientra nel regime speciale dell'imposta sul valore aggiunto applicabile alle agenzie di viaggio, pur se tali servizi non sono accompagnati da servizi supplementari.

Firme

* [Lingua processuale: il polacco.](#)