

Causa C-108/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

16 febbraio 2022

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny

Data della decisione di rinvio:

26 agosto 2021

Parte ricorrente:

C. sp. z o.o. (attualmente in liquidazione)

Parte resistente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Oggetto del procedimento davanti al giudice del rinvio

Possibilità di applicare il regime speciale dell'«IVA sul margine», previsto dall'articolo 119 della legge sull'IVA, alla rivendita da parte del ricorrente dei servizi di alloggio, non accompagnati da ulteriori servizi, precedentemente acquistati a proprio nome presso altri soggetti passivi.

Oggetto e fondamento normativo della questione pregiudiziale

Applicazione dell'articolo 306 ad un consolidatore di servizi alberghieri.

Questione pregiudiziale

«Se l'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (...), debba essere interpretato nel senso che possa applicarsi a un soggetto passivo che è un consolidatore di servizi alberghieri e che acquista e rivende servizi di alloggio ad

altri soggetti che esercitano un'attività economica, ove tali operazioni non siano accompagnate da alcun altro servizio accessorio».

Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articoli 306, 307, 308, 309, 310.

Disposizioni rilevanti del diritto nazionale

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legge dell'11 marzo 2004 sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»): articolo 119.

Breve esposizione dello stato di fatto e del procedimento

- 1 La ricorrente, soggetto passivo ai fini dell'IVA, è un cosiddetto consolidatore di servizi alberghieri. Nell'ambito della sua attività economica, la società offre la possibilità di effettuare prenotazioni di servizi di alloggio in alberghi e in altre strutture aventi funzioni simili che si trovano sia in Polonia che all'estero. In ragione del fatto che non dispone di strutture ricettive proprie, la società acquista servizi di alloggio, in nome e per conto proprio, da altri soggetti passivi, che successivamente rivende ai propri clienti. I clienti della società sono soggetti che svolgono un'attività economica. La società non vende servizi di alloggio ai cosiddetti clienti al dettaglio. A seconda delle esigenze e delle aspettative dei clienti, la società fornisce ai clienti anche una consulenza sulla scelta dell'alloggio e assistenza nell'organizzazione del viaggio. Il più delle volte, tuttavia, nell'effettuare la prenotazione e la rivendita di servizi di alloggio, la società non fornisce ai suoi clienti servizi aggiuntivi come i servizi di informazione turistica o di consulenza turistica. In tali casi, il cliente è, infatti, interessato solo ad acquistare un servizio di alloggio. Il prezzo al quale la società rivende i singoli servizi di alloggio include il costo di acquisto del servizio di alloggio e il guadagno della società sotto forma del corrispettivo per l'operazione di prenotazione.
- 2 La ricorrente ha sottoposto al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore nazionale delle informazioni del Tesoro, Polonia) la seguente domanda:

«Se la rivendita da parte di una società di servizi di alloggio, non accompagnati da prestazioni aggiuntive, acquistati precedentemente in nome proprio presso altri soggetti passivi, sia soggetta all'IVA come un servizio turistico con applicazione del regime speciale dell'«IVA sul margine» ai sensi dell'articolo 119 della legge sull'IVA».
- 3 Secondo la ricorrente, si dovrebbe rispondere alla domanda in senso affermativo.

- 4 Il direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, con interpretazione individuale del 27 aprile 2017, ha ritenuto non corretta la tesi della ricorrente. Secondo tale autorità, un servizio alberghiero che comprende l'alloggio, eventualmente la prima colazione, non è un servizio turistico in quanto non costituisce un servizio complesso composto da diversi servizi.
- 5 La ricorrente ha impugnato la decisione inerente all'interpretazione individuale di cui sopra davanti al giudice di primo grado, che ha accolto il ricorso. A suo parere, la rivendita di alloggi rientra nella più ampia categoria dei servizi turistici ed è quindi tassata secondo il regime dell'«IVA sul margine».
- 6 L'autorità fiscale ha presentato avverso tale sentenza ricorso per cassazione davanti al giudice del rinvio.

Argomenti fondamentali delle parti nel procedimento principale

- 7 Il direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario ha indicato che il servizio turistico è un servizio complesso fornito in favore di un turista, servizio che include nel proprio ambito servizi parziali senza i quali un determinato evento turistico non potrebbe aver luogo, quindi, secondo l'autorità, i servizi turistici devono essere intesi come viaggi ricreativi, organizzati o individuali, connessi allo svago e al divertimento (il cosiddetto programma completo di eventi). L'autorità ha sottolineato che il catalogo dei servizi che costituiscono un servizio turistico fornito da un organizzatore ha carattere aperto e, al contempo, una determinata operazione per essere considerata un servizio deve mirare a soddisfare un bisogno specifico del soggetto ordinante. Secondo l'autorità, l'acquisto di siffatti beni e servizi, che soddisfano i bisogni e le aspettative del turista, costituisce, nel caso dei servizi turistici, un elemento di calcolo per determinare il margine.
- 8 Secondo l'autorità, il servizio turistico di cui all'articolo 119 della legge sull'IVA è una prestazione costituita da una serie di servizi propri e di terzi – quali, ad esempio, l'albergo, la ristorazione, il trasporto – finalizzati a organizzare il soggiorno del cliente al di fuori del luogo di sua residenza, i quali sono strettamente collegati tra loro, configurando, sul piano economico, un insieme. Pertanto, secondo l'autorità, i servizi turistici devono essere intesi come viaggi ricreativi, organizzati o individuali, connessi allo svago e al divertimento (un programma completo di eventi). Secondo l'autorità, in base alla definizione data dalla legge, i servizi turistici includono, tra gli altri, i servizi alberghieri. Da quanto sopra esposto, l'autorità ha desunto che, affinché un dato servizio possa essere considerato un servizio turistico, dovrebbe trattarsi di un servizio che consiste in più di una prestazione, ipotesi che non ricorre nel caso in questione.
- 9 Il giudice di primo grado, condividendo la posizione della parte ricorrente, ha indicato che il regime di tassazione dei servizi turistici è disciplinato dall'articolo 119 della legge sull'IVA. Tale disposizione costituisce la trasposizione dell'articolo 306 della direttiva [2006/112/CE]. Tali disposizioni prevedono l'applicazione obbligatoria ai servizi turistici del regime dell'«IVA sul margine».

L'applicazione di tale regime esclude la possibilità di dedurre l'IVA applicata a monte sui servizi inclusi nel servizio turistico, che sono acquistati a beneficio diretto del turista.

Il giudice del rinvio ha rilevato, altresì, che anche la giurisprudenza e la dottrina nazionali ritengono che, nella prassi, i servizi alberghieri sono considerati come servizi turistici, che possono essere assoggettati all'«IVA sul margine», anche se forniti senza servizi aggiuntivi legati all'organizzazione del tempo libero.

Secondo il giudice di primo grado, nell'interpretare l'espressione «servizio turistico» è fondato utilizzare anche i principi dell'interpretazione linguistica nonché, per rafforzare il risultato di tale interpretazione, avvalersi dell'interpretazione sistematica. In tale contesto, il giudice ha indicato che, secondo la definizione della nozione di turismo contenuta nel Dizionario della lingua polacca, siffatta espressione dovrebbe essere intesa come un viaggio collettivo o individuale organizzato al di fuori del luogo di residenza permanente, escursioni in territori sconosciuti, che hanno lo scopo di conoscere paesi o che costituiscono una forma di riposo attivo. Pertanto, se lo scopo dei servizi di alloggio è quello di soddisfare le esigenze basilari di sussistenza delle persone temporaneamente lontane dal loro luogo di residenza permanente allora la fornitura di tali servizi configura una forma di servizi turistici.

- 10 Per i motivi suesposti, il giudice di primo grado ha condiviso la tesi della ricorrente secondo la quale, nelle circostanze descritte nell'istanza di interpello, i servizi alberghieri, venduti dalla società come un servizio autonomo, sono assoggettati al regime dell'«IVA sul margine».

Breve motivazione del rinvio

- 11 Il giudice del rinvio espone che l'essenza della controversia in questione consiste nel determinare se, ai fini della qualificazione giuridica di un determinato servizio come servizio turistico, il quale ai sensi dell'articolo 119, paragrafo 1, della legge sull'IVA è soggetto al regime speciale dell'«IVA sul margine», sia necessario che venga soddisfatto il requisito della complessità e, di conseguenza, se un servizio di alloggio turistico, acquistato in nome proprio presso altri soggetti passivi e successivamente rivenduto, il quale non è accompagnato da ulteriori prestazioni, possa costituire un servizio turistico.
- 12 La risposta alla suddetta questione si riduce alla determinazione della corretta interpretazione dell'articolo 119, paragrafo 1, della legge sull'IVA, dal quale risulta che la base imponibile delle prestazioni di servizi turistici è l'importo del margine ridotto per l'importo dell'imposta dovuta, fatto salvo il paragrafo 5. Ai sensi dell'articolo 119, paragrafo 2, di detta legge, il margine di cui al paragrafo 1 è inteso come la differenza tra l'importo che l'acquirente del servizio deve pagare e il prezzo corrisposto dal soggetto passivo per l'acquisto di tali beni e servizi presso altri soggetti passivi a diretto beneficio del turista. Per servizi a diretto beneficio del turista si intendono i servizi che costituiscono una componente del

servizio turistico fornito, in particolare, il trasporto, l'alloggio, il vitto, l'assicurazione. A sua volta, l'articolo 119, paragrafo 3, stabilisce che il paragrafo 1 si applica indipendentemente da chi sia l'acquirente del servizio turistico, nel caso in cui il soggetto passivo: in nome e per conto proprio agisca in favore dell'acquirente del servizio; nel fornire la prestazione del servizio di acquisto di beni e servizi presso altri soggetti passivi a diretto beneficio del turista.

- 13 L'adempimento cumulativo di tutte le condizioni summenzionate comporta l'applicazione obbligatoria del regime speciale dell'«IVA sul margine» ai servizi turistici. Affinché possa essere soggetto al regime del margine un servizio fornito da un soggetto passivo, quest'ultimo, nel fornire tale servizio, deve agire in nome e per conto proprio a favore del cliente e acquistare beni o servizi a beneficio diretto del turista da un soggetto passivo IVA.
- 14 Il giudice del rinvio sottolinea che la legge sull'IVA non contiene una definizione dell'espressione «servizio turistico». Pertanto, al fine di determinare l'ambito dei servizi soggetti al regime dell'«IVA del margine», è corretto fare riferimento all'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE (precedentemente articolo 26 della Sesta 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; in prosieguo: la «sesta direttiva») e alle disposizioni dell'articolo 119, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA, che riguardano la tassazione dei servizi turistici.
- 15 L'articolo 306, paragrafo 1, della direttiva [2006/]112, impone agli Stati membri di applicare un regime speciale dell'IVA alle operazioni delle agenzie di viaggio 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.
- 16 Occorre osservare che, mentre l'articolo 26 della sesta direttiva utilizzava l'espressione «usługi turystyczne» (servizi turistici; NDT: il giudice del rinvio fa qui riferimento alla versione polacca della sesta direttiva, l'espressione non è presente nella versione italiana), che non è più utilizzata negli articoli 306 e seguenti della direttiva [2006/]112. Entrambe le disposizioni si riferiscono, invece, ai servizi forniti dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici. La sesta direttiva denomina la disciplina contenuta nell'articolo 26 «regime particolare delle agenzie di viaggio», mentre la direttiva [2006/]112 rubrica il capo 3 «regime speciale delle agenzie di viaggio». Entrambe le direttive attribuiscono quindi il regime dell'«IVA sul margine» ai soggetti che prestano determinati servizi.
- 17 Il giudice del rinvio osserva che per determinare se un'operazione complessa debba essere classificata come cessione di beni o come prestazione di servizi, occorre identificare i suoi elementi dominanti.

- 18 Tale posizione trova conferma nelle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea del 22 ottobre 1998, *Madgett e Baldwin*, cause riunite, C-308/96 e C-94/97, nonché nella sentenza del 19 giugno 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01 (pronunciate nel contesto della direttiva precedentemente vigente), dalle quali risulta che, nel caso di servizi complessi costituiti da più operazioni, tutte queste operazioni o prestazioni costituiscono un'unica prestazione ai fini dell'IVA, purché tali operazioni, dal punto di vista economico, costituiscano un insieme unitario e la loro separazione assuma carattere artificiale.
- 19 Dalle suddette sentenze della Corte emerge che ogniqualvolta sia in dubbio se una determinata operazione, costituita da un insieme di servizi e attività, debba essere trattata come una cessione di beni o come una prestazione di servizi, essa deve effettuata una valutazione caso per caso, esaminando le circostanze specifiche del caso in questione.
- 20 Nella sentenza nelle cause riunite C-308/96 e C-94/97, la Corte ha anche sottolineato che un soggetto che gestisce un albergo non può essere automaticamente considerato come fornitore di servizi turistici se offre solo un servizio alberghiero e non un servizio complesso in cui l'alloggio è solo uno degli elementi. La Corte ha inoltre dichiarato che l'articolo 26 della sesta direttiva si applica anche a quei soggetti che non sono formalmente agenzie di viaggio, ma che offrono pacchetti turistici in nome proprio e a tal fine acquistano servizi da altri soggetti passivi.
- 21 Occorre considerare che, nel decidere sui principi di tassazione allorché, nelle condizioni descritte nell'articolo 119 della legge sull'IVA, è offerto ai turisti l'acquisto di un servizio alberghiero non combinato con altri servizi, è rilevante la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 26 settembre 2013, *Commissione/Polonia*, C-193/11. In tale sentenza la Corte ha chiarito che il regime del margine serve a ripartire equamente tra gli Stati membri il gettito generato dalla riscossione di tale imposta. Facendo riferimento all'articolo 307 della direttiva 2006/112/CE, la Corte ha sottolineato che 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 una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Di conseguenza, lo Stato membro in cui viene fruito un determinato servizio (ad esempio una prestazione fornita da un albergatore) riceve il gettito IVA derivante da tale titolo, mentre il gettito derivante dal margine dell'agenzia di viaggio, che vende tale servizio al viaggiatore, viene percepito dallo Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha sede.
- 22 Tale aspetto dovrebbe essere valutato anche alla luce della sentenza della Corte di giustizia del 19 dicembre 2018, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, dalla quale emerge che i servizi turistici devono essere tassati secondo il regime dell'«IVA sul margine».

- 23 Il giudice del rinvio rileva che nel quadro del principio fondamentale del sistema dell'IVA di cui all'articolo 168 della direttiva IVA, ossia il principio di neutralità, non è ammissibile una situazione in cui taluni servizi siano tassati secondo le regole ordinarie, mentre altri servizi con essi concorrenti sono tassati secondo il metodo semplificato dell'«IVA sul margine». Si potrebbe quindi verificare una violazione del principio di neutralità in cui la rivendita dei servizi di alloggio senza servizi aggiuntivi sarebbe tassata secondo le regole generali, mentre la rivendita dello stesso servizio di alloggio integrato da un servizio aggiuntivo, godrebbe dell'applicazione del metodo semplificato dell'«IVA sul margine».
- 24 Una risposta della CGUE sull'applicazione dell'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE, nel contesto considerato nella domanda, permetterà di risolvere i dubbi relativi all'applicazione del regime speciale dell'«IVA sul margine» ai servizi alberghieri che non sono accompagnati da altre prestazioni complementari.

DOCUMENTO DI LAVORO