

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. POIARES MADURO

presentate il 16 giugno 2005¹

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Bundesfinanzhof (Germania) sottopone a questa Corte la questione se il regime particolare delle agenzie di viaggio previsto dall'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, comprenda le operazioni degli organizzatori di programmi di studi, in particolare di lingue, all'estero.

zioni di studio e tirocinio di lingue, proponendo, tra l'altro, programmi denominati «High School» e «College».

3. I programmi «High School» sono rivolti ad alunni di età tra i 15 e i 18 anni che vogliono frequentare una «High School» o un istituto scolastico equiparato all'estero — essenzialmente, nei paesi anglofoni — per tre, cinque o dieci mesi. I candidati a un programma di questo tipo inviano un modulo di candidatura alla ricorrente la quale, dopo aver effettuato un colloquio, decide circa l'accettazione della candidatura.

I — I fatti di cui alla causa a qua, le pertinenti disposizioni di diritto comunitario e di diritto nazionale e la questione sottoposta alla Corte di giustizia

2. La iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (in prosieguo: la «ricorrente» o la «iSt») è una società a responsabilità limitata che organizza viaggi interna-

4. La ricorrente si impegna a fornire ai partecipanti un posto di allievo presso l'istituto scolastico scelto, dove vengono seguiti da un istitutore (un professore di fiducia) che fornisce loro consiglio e sostegno. Durante il soggiorno, gli alunni partecipanti vengono alloggiati presso famiglie ospitanti. La scelta delle famiglie ospitanti idonee viene operata con la collaborazione di un'organizzazione locale associata alla richiedente. Una persona incaricata da tale organizzazione sta a disposizione dell'alunno

1 — Lingua originale: il portoghese.

2 — GU L 145, pag. 1.

anche come persona di riferimento sia nella sede scolastica sia nel luogo di residenza della famiglia ospitante. Tramite l'organizzazione partner locale l'alunno, durante il suo soggiorno nel paese ospitante, può effettuare gite in autobus o in aereo per visitare mete meritevoli di interesse.

5. Il prezzo globale di un programma «High School» negli Stati Uniti d'America, per esempio, comprendeva il volo di andata in partenza da Francoforte sul Meno verso gli Stati Uniti e il volo di ritorno, con guida, i voli di collegamento all'interno della Germania, i voli di collegamento all'interno degli Stati Uniti fino a destinazione e i voli di ritorno, vitto e alloggio forniti dalla famiglia ospitante, aule presso la «High School», assistenza da prestare tramite l'organizzazione partner e i suoi collaboratori locali durante il soggiorno, riunioni preparatorie, materiali di supporto e assicurazione per l'annullamento del viaggio. Il prezzo globale non includeva, pertanto, esborsi per spese personali, assicurazione di malattia, assicurazione di responsabilità civile e assicurazione contro gli infortuni né la tassa per la concessione del visto d'ingresso negli Stati Uniti a la partecipazione a un seminario di preparazione.

6. Per quanto riguarda i programmi «College», questi erano rivolti agli alunni che concludono il ciclo di studi secondari.

L'organizzazione partner locale garantisce ai partecipanti i posti nel «College», assicurando la loro ammissione nel College per uno o tre trimestri. Spetta altresì all'organizzazione partner pagare al «College» le quote di ammissione con i contributi che riceve dalla ricorrente per finanziare i servizi. Nei programmi «College», vitto e alloggio vengono offerti ai partecipanti nel loro istituto d'insegnamento. Anche il volo di andata e di ritorno è soggetto a regole differenti da quelle che vengono applicate ai programmi «High School». Ai voli provvede in proprio il partecipante.

7. Il Finanzamt Heidelberg (in prosieguo: il «Finanzamt») qualificava dapprima le operazioni della ricorrente come prestazioni di viaggio rientranti sotto l'art. 25 dell'Umsatzsteuergesetz 1993 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1993; in prosieguo: l'«UStG»), che stabilisce il regime fiscale delle prestazioni di viaggi. Successivamente però, dopo aver proceduto a una verifica, il Finanzamt ha ritenuto che non sussistessero prestazioni di viaggi, ma piuttosto fornitura di altre prestazioni, esenti secondo l'accezione dell'art. 4, n. 3, dell'UStG.

8. Ai sensi di quest'ultima disposizione, sono esenti dall'IVA «[l']alloggio, il vitto e le prestazioni in natura da parte di persone ed enti che accolgono prevalentemente giovani a fini educativi e formativi, o di un perfezionamento professionale o di assistenza neo-

natale nella misura in cui le prestazioni vengono prestate ai giovani ovvero alle persone preposte alla loro educazione, formazione professionale o assistenza (...).

3) La prestazione diversa viene calcolata sulla base della differenza tra l'importo che il destinatario della prestazione paga per ricevere la prestazione e l'importo che l'imprenditore paga per le prestazioni preliminari per il viaggio (...).

9. A sua volta, conformemente all'art. 25 dell'UstG, relativo al regime fiscale delle prestazioni di viaggio:

4) In deroga all'art. 15, n. 1, l'imprenditore non può detrarre gli importi dell'imposta separatamente esposti nelle fatture per le prestazioni preliminari per il viaggio come imposta a monte. L'art. 15 non subisce per il resto modifiche (...).

1) Le seguenti disposizioni si applicano alle prestazioni di viaggio di un imprenditore non destinate all'impresa del destinatario della prestazione, ove l'imprenditore intervenga a nome proprio rispetto al destinatario della prestazione assumendo le prestazioni preliminari del viaggio. La prestazione dell'imprenditore è considerata prestazione diversa. Se, nell'ambito di un viaggio, l'imprenditore fornisce al destinatario della prestazione più prestazioni siffatte, queste valgono come una prestazione diversa unitaria. Il luogo della prestazione diversa viene stabilito ai sensi dell'art. 3a, n. 1. Le prestazioni preliminari per il viaggio sono forniture e prestazioni diverse da parte di terzi, di cui il viaggiatore beneficia direttamente.

10. L'art. 25 dell'UstG mira a trasporre l'art. 26 della sesta direttiva, che prevede un «regime particolare per le agenzie di viaggi» e, a tal riguardo, dispone:

2) La prestazione diversa è esente da imposta, nella misura in cui le prestazioni preliminari per il viaggio ad essa attribuibili vengono fornite nel territorio di paesi terzi (...).

«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 agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzano 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.

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».

2. Le operazioni effettuate dalle agenzie 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, e 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.

11. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva stabilisce a sua volta che:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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, dev'essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizio dell'agenzia di viaggi che concerne le operazioni effettuate al di fuori della Comunità.

- i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti

dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

II — Analisi

(...).

12. Il Finanzamt, quale conseguenza del diniego di applicare l'imposta sui margini ai sensi del § 25 dell'UstG e del fatto che considerava l'attività della ricorrente come operazione esente ai sensi del § 4, punto 23, dell'UstG, che non consente deduzioni d'imposta pagata a monte, detraeva le eccedenze d'imposta a monte dichiarate per gli anni 1995-1997.

13. Il ricorrente impugnava tale decisione presso il Finanzgericht, il quale, a sua volta, accoglieva la domanda. Il Finanzamt interponeva ricorso per cassazione avverso la sentenza pronunciata dal Finanzgericht presso il Bundesfinanzhof, il quale decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia delle Comunità europee la seguente questione pregiudiziale:

«Se il regime speciale delle agenzie di viaggi previsto dall'art. 26 della direttiva 77/388 (...) sia parimenti applicabile alle operazioni di un organizzatore dei programmi chiamati "High School" e "College", con un soggiorno all'estero da tre a dieci mesi, che il detto organizzatore offre in nome proprio e per la realizzazione dei quali ricorre a prestazioni di altri soggetti passivi».

14. L'art. 26 della sesta direttiva istituisce il regime particolare dell'IVA applicabile alle agenzie di viaggio e agli organizzatori di giri turistici, sul quale la Corte di giustizia ha già avuto occasione di pronunciarsi, in particolare, per definire l'ambito di applicazione di tale regime e determinare quali siano gli operatori economici che vi sono soggetti³.

15. L'inclusione nella sesta direttiva di tale regime particolare di imposizione è dovuta al fatto che i servizi prestati dalle agenzie di viaggio e dagli organizzatori di giri turistici sono di norma costituiti da prestazioni multiple (ad esempio, trasporto e alloggio) effettuate sia nello Stato membro dove l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o un centro stabile di attività, sia al di fuori di esso. In tale situazione, applicando le regole normali del luogo d'imposizione alla base imponibile e alla detrazione dell'imposta pagata a monte, le dette imprese si troverebbero di fronte a difficoltà di natura pratica e vedrebbero le loro attività intralciate, data la molteplicità e ubiquità delle prestazioni fornite⁴.

3 — V., in particolare, sentenze 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel (Racc. pag. I-5723), e 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229).

4 — Sentenze Van Ginkel, cit., punti 13 e 14; Madgett e Baldwin, cit., punto 18, e 19 giugno 2003, causa C-149/01, First Choice Holidays (Racc. pag. I-6289, punti 23 e 24).

16. L'art. 26 è di conseguenza inteso ad adattare le regole applicabili in materia di IVA alla specifica natura dell'attività delle agenzie di viaggi⁵. A tal fine, istituisce un regime particolare d'imposta che consente un'imposizione adeguata delle prestazioni di viaggio e che non configura, comunque, un regime di esenzione.

17. È così, per chi non è introdotto nel sistema comune dell'IVA, e specialmente per coloro che sono meno attenti alle sottigliezze del regime delle deduzioni d'imposta, che questa fattispecie riserva in partenza una sorpresa. È invero strano che il governo tedesco, assieme al Finanzamt, sostenga che l'attività della iSt sia soggetta al regime dell'esenzione dell'IVA. Il soggetto passivo, al contrario, respinge tale interpretazione, ritenendo che le operazioni da lui effettuate sono soggette all'IVA ai sensi dell'art. 26.

18. Sulla base dell'analisi che mi accingo a sviluppare, ritengo che l'interpretazione fornita dal governo tedesco sia insostenibile, soprattutto se si tiene conto dell'interpretazione dell'art. 26 quale operata dalla Corte di giustizia, in particolare nelle sentenze Van Ginkel e Madgett e Baldwin.

5 — Sentenza Van Ginkel, cit., punti 15 e 23; Madgett e Baldwin, cit., punto 18, e First Choice Holidays, cit., punto 23.

19. Certo, l'art. 26, laddove istituisce un regime particolare d'imposizione diverso dal regime normale della sesta direttiva, va applicato solo quando risulti necessario per raggiungere gli obiettivi che intende perseguire⁶.

20. Orbene, nella causa Van Ginkel, seguendo l'interpretazione elaborata sulla base della ratio ora descritta dell'art. 26⁷, è stato affermato che, laddove l'impresa non provveda al trasporto del viaggiatore, ma si limiti soltanto a fornirgli alloggio, le prestazioni da essa fornite non restano escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 26⁸. L'interpretazione in tal senso operata dell'art. 26 procede, secondo la Corte di giustizia, dagli obiettivi perseguiti da tale disposizione⁹.

21. Pure nell'ambito di tale linea interpretativa, nella causa Madgett e Baldwin la Corte ha dichiarato che il regime particolare delle agenzie di viaggio non può limitarsi solo a quegli operatori che hanno la qualifica formale di «agenti di viaggio» o di «organizzatori di giri turistici». È stato pertanto considerato che il regime di cui trattasi si applica al proprietario di un albergo che,

6 — Sentenze First Choice Holidays, cit., punto 22, e Madgett e Baldwin, cit., punto 34.

7 — V. supra, paragrafi 15 e 16.

8 — Sentenza Van Ginkel, cit., punto 27.

9 — In questo senso, la Corte di giustizia, nella citata sentenza Van Ginkel, al punto 23 ha affermato: «(...) [l']esclusione dal campo d'applicazione dell'art. 26 della 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 IVA vadano applicate. Siffatto regime fiscale sarebbe in contrasto con le finalità della direttiva».

dietro pagamento di una determinata somma, offre abitualmente ai propri clienti, oltre all'alloggio, il trasporto di andata e ritorno tra l'albergo e taluni punti di raccolta distanti, come pure escursioni in autobus durante il soggiorno in albergo¹⁰.

22. Secondo tale giurisprudenza, ogni soggetto passivo che venda prestazioni di viaggio a proprio nome utilizzando a tal fine forniture e servizi di altri soggetti passivi rientra sotto l'art. 26 della sesta direttiva. Diversamente, se un operatore economico agisce unicamente in qualità d'intermediario, tale regime particolare dell'art. 26 non si applica, poiché i servizi prestati devono essere assoggettati ad imposizione secondo le regole normali in materia di IVA che si applicano per l'imposizione dei servizi prestati da intermediari¹¹.

10 — Sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 20: «(...) [o]ccorre 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».

11 — V. altresì, in questo senso, l'esposizione dei motivi della Commissione illustrati nella proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE relativamente al regime speciale delle agenzie di viaggio (COM/2002/0064 def., GU C 126 E del 28/5/2002, pagg. 390-392). Tale idea viene chiaramente riaffermata nella nuova proposta di direttiva presentata dalla Commissione l'8 febbraio 2002. La Commissione propone che all'attuale art. 26, dove viene stabilito che «(...) sono considerati come agenzie di viaggio anche gli organizzatori di giri turistici», sia aggiunto «come pure qualsiasi altro soggetto passivo che presti servizi di viaggio nello stesso modo».

23. È certamente determinante conoscere quale sia il criterio che consente di stabilire se un operatore economico che fornisce a nome proprio servizi di viaggi, unitamente ad altri servizi che non costituiscono di per sé prestazioni di viaggio, come per esempio servizi educativi, sia soggetto al regime previsto dall'art. 26 della sesta direttiva.

24. A tal fine, il criterio decisivo adottato nella sentenza Madgett e Baldwin e che accoglie chiaramente la tesi svolta dall'avvocato generale P. Léger nelle conclusioni da lui presentate nella detta causa consiste nella distinzione tra prestazioni accessorie e prestazioni principali o equivalenti a queste ultime dell'operatore¹².

25. In effetti, la Corte distingue l'esistenza di operatori che forniscono servizi di viaggi, utilizzando a tal fine prestazioni acquisite presso terzi, ma nella misura in cui tali prestazioni abbiano carattere meramente accessorio. A questo proposito, l'avvocato generale P. Léger afferma espressamente nelle sue conclusioni, in un punto dove la sentenza lo cita espressamente¹³, che «(...) la prestazione è accessoria quando, da una parte, essa concorra alla buona esecuzione della prestazione principale e, dall'altra, ad essa corrisponda una parte marginale del prezzo tutto compreso rispetto alla presta-

12 — V. conclusioni dell'avvocato generale P. Léger nella causa Madgett e Baldwin, cit., paragrafi 34-38.

13 — Sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 24.

zione principale. Essa non rappresenta un fine per la clientela, o un servizio ricercato autonomamente, ma il mezzo per fruire del servizio principale alle migliori condizioni»¹⁴. Tale è proprio «il caso, ad esempio, del trasporto locale che può essere assicurato da un albergo per condurre la sua clientela verso destinazioni vicine»¹⁵.

26. Non sono per contro accessori i servizi di viaggi che gli operatori forniscono abitualmente in nome proprio ricorrendo però a tal fine a prestazioni acquisite presso terzi, cui corrisponde una quota significativa del prezzo totale pagato dal viaggiatore di guida che agli occhi della clientela il loro oggetto non può essere considerato meramente accessorio¹⁶.

27. Seguendo questo criterio, la Corte ha affermato nella sentenza Madgett e Baldwin 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»¹⁷. Di conseguenza, l'art. 26 della sesta direttiva si applica a 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»¹⁸.

28. Alla luce di questo criterio di qualificazione adottato nella sentenza Madgett e Baldwin, la iSt dev'essere qualificata agenzia di viaggi secondo l'accezione dell'art. 26 della sesta direttiva. Infatti, quand'anche si dovesse ritenere che la iSt fornisca effettivamente servizi di educazione ai propri clienti, la prestazione di viaggio non può cessare di avere «effetti sensibili sul prezzo praticato» che il cliente deve pagare secondo il criterio seguito nella sentenza Madgett e Baldwin. Stando così le cose, è evidente che il viaggio propriamente detto, dal momento che comprende il trasporto e il soggiorno organizzati nel paese di destinazione, non può essere configurato agli occhi della clientela come una prestazione accessoria, d'importanza semplicemente marginale rispetto all'asserito servizio educativo pure esso prestato dalla iSt ai suoi clienti.

14 — Conclusioni dell'avvocato generale P. Léger nella causa Madgett e Baldwin, cit., paragrafo 36.

15 — Ibidem, paragrafo 37.

16 — Ibidem, paragrafo 38.

17 — Sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 26 (il corsivo è mio).

18 — Ibidem, punto 27.

29. Occorre ancora precisare che i dubbi del giudice a quo circa l'applicabilità dell'art. 26 al caso di specie derivano, in sostanza, dalla giurisprudenza della Corte sui programmi di scambio di studenti nell'ambito della direttiva del Consiglio 13 giugno 1990, 90/314/CEE, concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti «tutto compreso»¹⁹. La questione che pertanto si pone è se la determinazione, nei termini sopra descritti, delle attività soggette al regime di cui all'art. 26 della sesta direttiva debba subire variazioni alla luce della recente giurisprudenza della Corte intervenuta in quest'altro settore parallelo, e in particolare alla luce della sentenza AFS Intercultural Programs Finland²⁰.

30. In questa sentenza la Corte ha considerato che viaggi che consistono in scambi scolastici della durata approssimativa di sei mesi oppure di un anno, che hanno lo scopo di permettere allo studente di frequentare un istituto scolastico in un paese ospitante affinché si familiarizzi con la sua società e la sua cultura, e durante i quali lo studente soggiorna gratuitamente presso una famiglia ospitante, come se fosse un membro della stessa, non costituiscono viaggi organizzati secondo l'accezione della direttiva 90/314²¹.

31. È chiaro che tale giurisprudenza non presenta alcuna utilità ai fini della soluzione della questione centrale della fattispecie qui in esame che è, come ho già detto, semplicemente quella di sapere se *nell'ambito dell'attività della iSt la prestazione di servizi di viaggi assuma carattere meramente accessorio rispetto alle altre prestazioni da essa effettuate*.

32. A ciò, in subordine, si aggiunge il fatto che l'art. 26 mira a realizzare finalità ben diverse da quelle cui è intesa la direttiva 90/314, in particolare quella di evitare che il sistema comune di IVA costituisca ostacolo all'esercizio delle attività delle agenzie di viaggio.

33. Non si giustifica pertanto un'interpretazione restrittiva dell'art. 26 nel senso che questo si applica solo agli operatori economici che forniscono a nome proprio «viaggi» secondo l'accezione della direttiva 90/314²². A questo proposito sottolineo che siffatta interpretazione dell'art. 26 sarebbe incompatibile con la sentenza Van Ginkel, in cui la Corte ha affermato che l'art. 26 è applicabile anche quando non vi è, da parte dell'operatore, neppure l'offerta di un servizio di viaggio propriamente detto — cioè che includa il trasporto dei clienti — ma soltanto di alloggio²³.

22 — Non ritengo, comunque, che sia possibile dedurre dalla sentenza AFS la conclusione che la iSt debba ritenersi non effettuare operazioni di viaggio secondo l'accezione della direttiva 90/314/CEE. Come giustamente sottolineato dalla ricorrente nelle sue osservazioni scritte, al contrario di quanto ricorre nella sentenza AFS Intercultural Programs Finland, la iSt non è un'associazione senza fini di lucro.

23 — V. supra, punto 24.

19 — GU L 158, pag. 59.

20 — Sentenza 11 febbraio 1999, causa C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland (Racc. pag. I-825).

21 — Ibidem, punto 33 e dispositivo.

34. Parimenti, a mio modo di vedere, è irrilevante ai fini della qualifica della richiedente come agente di viaggio secondo l'accezione dell'art. 26 la considerazione della finalità e della durata dei viaggi che l'operatore organizza a proprio nome e conto, ricorrendo a tal fine a prestazioni fornite da terzi. La circostanza che l'obiettivo del soggiorno all'estero, come nel caso qui in esame, sia finalizzato allo studio, in particolare della lingua inglese, non deve influire sulla qualifica della iSt come agente di viaggio, secondo l'accezione dell'art. 26. E ciò al contrario di quanto suggerito dal governo tedesco, secondo il quale la iSt esercita un'attività sui generis che non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 26 in ragione della finalità educativa e della durata dei viaggi che propone ai suoi clienti.

35. Distinguere tra operatori economici che organizzano viaggi e che sono soggetti al regime di cui all'art. 26 dagli altri a cui tale regime non si applica, in considerazione della finalità e della durata dei viaggi, mi pare manifestamente inconcepibile. Vi è un'enorme varietà di viaggi conformi ai loro obiettivi, accanto ai viaggi di puro piacere. Basta immaginare a questo proposito, oltre ai viaggi per l'apprendimento di lingue e culture locali, i viaggi organizzati per soggiorni per attività sportive, per cure termali o antistress, per corsi enogastronomici o per partecipare a gruppi musicali per un periodo

più o meno lungo per l'interpretazione di determinati repertori. Se la durata e gli obiettivi dei viaggi e degli studi organizzati all'estero fossero decisivi, verrebbe introdotto un enorme fattore di incertezza circa la determinazione dell'ambito della nozione di agenzia di viaggio secondo l'accezione dell'art. 26 della sesta direttiva.

36. L'adozione di siffatto criterio sarebbe non solo del tutto estranea alla lettera dell'art. 26 (che non fa alcun riferimento alla durata e alla finalità dei viaggi), ma anche incompatibile con gli obiettivi contemplati dal regime particolare così istituito. Non è infine agevole conciliare la considerazione delle finalità e della durata del viaggio con l'idea della semplificazione che presiede all'adozione del regime di cui all'art. 26. Anzi, al contrario, se si considera che gli obiettivi della semplificazione trovano la loro ragion d'essere nella natura dell'attività delle agenzie di viaggio, la quale si svolge in più luoghi, e giustificano così l'adozione del regime dell'imposizione fiscale sui margini previsto nell'art. 26, siffatti obiettivi nel caso qui in esame sono propriamente garantiti dalla qualifica della iSt di soggetto rientrante sotto il regime del detto art. 26²⁴.

24 — Secondo l'ordinanza di rinvio, la iSt organizza viaggi che offre ai propri clienti a nome proprio, includendo il trasporto fino a destinazione, come pure l'accogliimento negli stabilimenti di insegnamento e nelle famiglie. La iSt non agisce come intermediario né delle compagnie aeree né delle società partner nel paese di destinazione, avendo, d'altro lato, una diversità di luoghi dove si svolgono le operazioni importanti che vengono effettuate. Questo, alla luce della ratio sottostante all'art. 26, ne giustifica pienamente l'applicazione.

37. Una delimitazione dell'ambito della nozione di agenzia di viaggio, secondo l'accezione dell'art. 26, che si concili con la finalità delle prestazioni di viaggio fornite sarebbe comunque incompatibile con l'analisi effettuata sulla base di criteri obiettivi, che con tutta evidenza si impone nel contesto di un'imposta avente carattere chiaramente obiettivo, come ricorre nel caso dell'IVA²⁵.

38. Orbene, soltanto mediante un'interpretazione autonoma e non restrittiva della nozione di agenzia di viaggio, basata su un criterio obiettivo come quello esplicitamente sancito dalla Corte nella sentenza Madgett e Baldwin, che non lascia spazio a considerazioni circa finalità e durata del viaggio, è possibile evitare distorsioni di concorrenza tra operatori e assicurare un'applicazione uniforme della sesta direttiva²⁶.

39. Per finire, ricordo che l'art. 26 istituisce un'imposizione adeguata delle prestazioni di

viaggio. Trattasi di un regime particolare rispetto al regime d'imposizione normale, ma non di un regime di esenzione di IVA.

40. Ciò considerato, l'interpretazione suggerita dal governo tedesco nel senso che l'attività della iSt rientra nell'ambito delle prestazioni esenti secondo l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva è incompatibile con la costante giurisprudenza della Corte di giustizia relativa all'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva che istituiscono esenzioni

41. La IsT è in realtà una società commerciale, e non sembra essere comunque un «organismo di diritto pubblico» o che goda di un analogo statuto, conformemente a quanto disposto dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva. Il suo assoggettamento ai benefici derivanti da tale regime di esenzione implicherebbe, di conseguenza, un'interpretazione di tale regime incompatibile, a priori, con la giurisprudenza della Corte di giustizia secondo la quale «i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo»²⁷.

25 — Uno dei principi regolatori del sistema dell'IVA è quello dell'eliminazione di fattori idonei a provocare distorsioni di concorrenza a livello nazionale e comunitario. Orbene, secondo quanto testualmente affermato dall'avvocato generale P. Léger al paragrafo 32 delle sue conclusioni nella citata sentenza Madgett e Baldwin, a cui il punto 22 di tale sentenza fa espressamente rinvio, «[q]ueste distorsioni di concorrenza possono essere evitate da una lettura dell'art. 26 che riunisca attività analoghe secondo criteri oggettivi e non secondo una classificazione predeterminata dell'operatore economico in una categoria professionale, quand'anche egli dedichi una parte importante della sua attività a prestare servizi appartenenti ad un'altra categoria». Il corsivo è mio.

26 — V., a questo proposito, sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 22, e conclusioni dell'avvocato generale P. Léger presentate nella stessa causa, paragrafo 32.

27 — Sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13); 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 20), e, in ultimo, 3 marzo 2005, causa C-472/03, Arthur Andersen (Racc. pag. I-1719, punto 24).

III — Conclusione

42. Alla luce di quanto sopra considerato, suggerisco alla Corte di giustizia di risolvere la questione sottoposta dal Bundesfinanzhof come segue:

«L'art. 26 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, dev'essere interpretato nel senso che esso è anche applicabile a operazioni di un organizzatore di programmi denominati "High School" e "College", che includono un soggiorno all'estero dai tre ai dieci mesi, che vengono proposti ai partecipanti dall'organizzatore a nome proprio e per la cui realizzazione vengono utilizzati servizi prestati da altri soggetti passivi».