

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)  
20 febbraio 1997 \*

Nel procedimento C-260/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division), nella causa dinanzi ad essa pendente tra

**Commissioners of Customs & Excise**

e

**DFDS A/S,**

domanda vertente 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J. C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relatore) e M. Wathelet, giudici,

\* Lingua processuale: l'inglese.

avvocato generale: A. La Pergola  
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la DFDS A/S, dal signor K. P. E. Lasok, QC, incaricato dal signor A. Fishleigh, dello studio Garrett & Co., solicitors;
- per il governo del Regno Unito, dal signor S. Braviner, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dai signori S. Richards e P. Mantle, barristers;
- per il governo italiano, dal professor U. Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor M. Fiorilli, avvocato dello Stato;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori P. Oliver e E. Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della DFDS A/S, rappresentata dal signor K. P. E. Lasok, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signora S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dai signori S. Richards e P. Mantle, del governo tedesco, rappresentato dal signor E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dai signori P. Oliver e E. Traversa, all'udienza del 7 novembre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 gennaio 1997,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con ordinanza 18 luglio 1995, pervenuta alla Corte il 4 agosto successivo, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è sorta nell'ambito di una controversia fra i Commissioners of Customs & Excise e la società danese DFDS A/S (in prosieguo: la «DFDS»), quanto all'assoggettamento di quest'ultima all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, in relazione a viaggi «tutto compreso» venduti per suo conto dalla società inglese da essa controllata, vale a dire la DFDS Ltd.
- 3 L'art. 26 della sesta direttiva ha stabilito un regime particolare per le agenzie di viaggi che si applica alle operazioni di queste ultime e degli organizzatori di viaggi turistici nella misura in cui essi agiscono in nome proprio nei confronti dei viaggiatori e qualora utilizzino per la realizzazione del viaggio cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Detto articolo, al n. 2, è così redatto:

«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».

- 4 Dal fascicolo della causa principale emerge che, in diritto britannico, il regime particolare contemplato dall'art. 26 della sesta direttiva è stato attuato con il Value Added Tax (tour operators) Order del 1987 (regolamento del 1987 sull'IVA a carico degli organizzatori di viaggi turistici). Detto regime si applica, in forza dell'art. 3, n. 1, di detto regolamento, ai beni o servizi forniti, in particolare, da «un organizzatore di viaggi turistici in uno Stato membro (...) nel quale ha fissato la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente». L'art. 5, n. 2, dello stesso regolamento precisa, inoltre, che un servizio di viaggi «si considera prestato nello Stato membro della Comunità europea nel quale l'organizzatore di viaggi turistici ha fissato la sede dalla propria attività economica o, se la prestazione è stata effettuata a partire da uno stabilimento permanente, nello Stato membro nel quale è ubicato detto stabilimento, e in nessun altro luogo».
- 5 La DFDS, società di diritto danese che svolge attività relative alla navigazione, ai viaggi e ai trasporti in generale, possiede una società controllata inglese, vale a dire la DFDS Ltd. Queste due società sono collegate fra loro da un contratto di agenzia che designa la seconda come «agente generale di vendita e portuale» della prima società nel Regno Unito e come «ufficio centrale di prenotazione per il Regno Unito e l'Irlanda per tutti i servizi passeggeri» della società danese.
- 6 Nel 1993 i Commissioners of Customs & Excise hanno ritenuto che la DFDS fosse debitrice dell'IVA per i viaggi «tutto compreso» venduti per suo conto dalla società

controllata inglese. A loro avviso, la società danese, mediante il contratto stipulato con la società da essa controllata, avrebbe stabilito la sede della sua attività economica nel Regno Unito o avrebbe effettuato le prestazioni controverse a partire da uno stabilimento permanente in detto Stato, ai sensi delle disposizioni della legge britannica che attuano l'art. 26 della sesta direttiva.

- 7 La DFDS ha sostenuto invece che le prestazioni di servizi di cui trattasi erano tassabili presso la sede della propria attività economica, vale a dire in Danimarca, Stato membro che si è avvalso della facoltà di mantenere in vigore l'esenzione dall'IVA per tali prestazioni, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva. Essa ha proposto pertanto ricorso dinanzi al Value Added Tax (VAT) Tribunal, che ha accolto la sua domanda nel 1994.
- 8 Adita in appello, la High Court of Justice, ritenendo che la causa in esame sollevasse un problema di interpretazione della sesta direttiva, ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Interpretando correttamente la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sesta direttiva IVA), ed in particolare il suo art. 26, allorché un organizzatore di giri turistici ha la sua sede centrale nello Stato membro A, ma fornisce servizi in forma di viaggi tutto compreso tramite l'attività di una società che opera come suo agente nello Stato membro B:

- a) in quali ipotesi (se esistono) la fornitura di detti servizi da parte dell'organizzatore di giri turistici è tassabile nello Stato B?

b) in quali ipotesi (se esistono) si può sostenere che l'organizzatore di giri turistici "ha fissato la sede della propria attività" nello Stato membro B o "ha un centro di attività stabile dal quale fornisce i servizi" nello Stato membro B?».

- 9 Con le due parti della sua questione il giudice a quo mira a stabilire a quali condizioni le prestazioni di servizi fornite a viaggiatori da un organizzatore di viaggi turistici la cui sede è situata in uno Stato membro, tramite una società che opera, in qualità di agente, in un altro Stato membro, siano soggette all'IVA in quest'ultimo Stato, in forza dell'art. 26 della sesta direttiva.
- 10 La DFDS suggerisce alla Corte di rispondere che, nelle circostanze descritte, le prestazioni di servizi sono tassabili nello Stato membro nel quale l'organizzatore di viaggi turistici ha la sua sede centrale. Essa fa valere in particolare che, secondo la giurisprudenza della Corte, lo Stato membro nel quale la società ha stabilito la sede della sua attività economica costituisce il punto di riferimento fiscale preferenziale per l'imposizione dell'IVA sulle prestazioni di servizi e che un altro punto di riferimento potrebbe generare confusione e conflitti fra Stati membri.
- 11 Il governo del Regno Unito sostiene, invece, che l'organizzatore di viaggi turistici dispone, nello Stato membro nel quale opera la società che agisce in suo nome, di un centro di attività stabile a partire dal quale sono fornite le prestazioni di servizi, di modo che queste devono essere tassate in detto Stato. A suo avviso, tale soluzione è la più razionale dal punto di vista fiscale, poiché in questo Stato i servizi sono offerti ai viaggiatori.
- 12 Il governo italiano e la Commissione adducono che, se ricorrono determinati presupposti, siffatte prestazioni di servizi sono tassabili nello Stato membro nel quale

opera la società che agisce in nome dell'organizzatore di viaggi turistici. Perché ciò avvenga, occorre che vi sia in detto Stato un'organizzazione che disponga dei mezzi umani e tecnici necessari per la prestazione di servizi e che l'operatore non fruisca di uno status indipendente rispetto all'impresa in nome della quale agisce.

- 13 L'art. 26 della sesta direttiva ha stabilito un regime particolare dell'IVA per le agenzie di viaggi e per gli organizzatori di viaggi turistici. I servizi forniti da queste imprese sono composti infatti 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. All'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte si frapporterebbero pertanto difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività (v. sentenza 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel, Racc. pag. I-5723, punti 12-14).
- 14 Il n. 1 dell'art. 26 subordina l'applicazione delle disposizioni dello stesso articolo al requisito che l'agenzia di viaggi o l'organizzatore di viaggi turistici agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore e non come intermediario (v. precitata sentenza Van Ginkel, punto 21).
- 15 Nella situazione descritta dall'ordinanza di rinvio chi rientra nella sfera d'applicazione di dette disposizioni è la società danese DFDS, in quanto organizzatrice di viaggi turistici, e non la società inglese DFDS Ltd da essa controllata, la quale non agisce in nome proprio, ma come intermediaria.

- 16 Per quanto riguarda il luogo di imposizione, l'art. 26, n. 2, dispone che la prestazione di servizi dell'agenzia di viaggi 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.
- 17 Come hanno rilevato tutti gli intervenienti dinanzi alla Corte, la detta disposizione utilizza le due stesse nozioni di sede dell'attività economica e di centro di attività stabile di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva per designare i due principali possibili punti di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi in generale. Occorre quindi far riferimento ai principi che discendono da tale designazione.
- 18 Come la Corte ha considerato al punto 14 della sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251), l'art. 9 mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi, e a evitare in particolare conflitti di competenza fra Stati membri.
- 19 A questo riguardo, spetta alle autorità fiscali di ciascuno Stato membro determinare, nell'ambito delle opzioni offerte dalla sesta direttiva, quale sia, per una determinata prestazione di servizi, il punto di riferimento più utile dal punto di vista fiscale. Secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il



riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro (precitata sentenza Berkholz, punto 17).

20 Inoltre, il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima grazie alla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (precitata sentenza Berkholz, punto 18).

21 Nella specie, il riferire sotto il profilo fiscale alla sede della sua attività economica tutte le prestazioni di servizi di un organizzatore di viaggi turistici, comprese quelle che sono fornite in altri Stati membri tramite imprese che operano in suo nome, offrirebbe evidentemente il vantaggio, come ha rilevato la DFDS, di designare un unico luogo di imposizione per tutte le attività di detto organizzatore che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva.

22 Tuttavia, come ha sostenuto il governo del Regno Unito, siffatto riferimento non porterebbe ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale, poiché non terrebbe conto del luogo effettivo di vendita dei viaggi che, indipendentemente dalla destinazione del viaggiatore, le autorità nazionali hanno buon motivo di prendere in considerazione come punto di riferimento più utile.

23 A questo proposito, occorre ricordare, come ha sottolineato l'avvocato generale ai paragrafi 32-34 delle sue conclusioni, che la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA. Orbene, la soluzione alternativa, per determinare il luogo di imposizione delle prestazioni delle agenzie di viaggi, consistente nel far riferimento al centro di attività stabile a partire dal quale tali prestazioni sono fornite, mira appunto a tener conto della possibile diversificazione delle attività delle agenzie in

diversi luoghi sul territorio della Comunità. La sistematica applicazione della soluzione della sede dell'attività economica potrebbe d'altra parte causare distorsioni di concorrenza, in quanto comporterebbe il pericolo che le società che esercitano attività in uno Stato membro siano indotte a fissare la loro sede, per sfuggire alla tassazione, nel territorio di un altro Stato membro che si è avvalso della facoltà di mantenere in vigore l'esenzione dall'IVA per le prestazioni di cui trattasi.

- 24 Di conseguenza, occorre considerare che, quando è stata fornita da un organizzatore di viaggi turistici a partire da un centro di attività stabile di cui detto organizzatore dispone in uno Stato membro diverso da quello in cui ha stabilito la sede della propria attività economica, la prestazione di servizi al viaggiatore è tassabile nello Stato in cui è ubicato detto centro di attività stabile.
- 25 Per stabilire se, in circostanze come quelle che caratterizzano la fattispecie in esame, l'agenzia di viaggi disponga effettivamente nello Stato membro di cui trattasi di siffatto centro di attività, si deve accertare, in primo luogo, se la società che opera in detto Stato per l'agenzia non fruisca di uno status indipendente rispetto a quest'ultima.
- 26 A questo proposito, il fatto, rilevato dal VAT Tribunal, che i locali della società controllata inglese, la quale ha propria personalità giuridica, appartengano a quest'ultima e non alla DFDS di per sé non è sufficiente a provare che la prima è effettivamente indipendente dalla seconda. Dagli elementi contenuti nell'ordinanza di rinvio, in particolare dal fatto che la DFDS detiene l'intero capitale sociale della società controllata, e dall'esistenza di vari obblighi contrattuali imposti alla società controllata dalla società madre, emerge invece che la società stabilita nel Regno Unito agisce come semplice ausiliaria di quest'ultima.

- 27 Occorre in secondo luogo accertare se, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 20 della presente sentenza, il centro di attività di cui trattasi presenti la consistenza minima richiesta in termini di mezzi umani e tecnici necessari.
- 28 Sotto tale profilo, gli elementi di fatto indicati nell'ordinanza di rinvio, segnatamente per quanto attiene alla rilevanza del numero di dipendenti occupati dalla società stabilita nel Regno Unito e alle condizioni materiali nelle quali questa fornisce servizi ai viaggiatori, mostrano che tale società presenta effettivamente le caratteristiche di un centro di attività stabile ai sensi delle precitate disposizioni.
- 29 La questione pregiudiziale deve essere quindi risolta come segue: l'art. 26, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un organizzatore di viaggi turistici la cui sede è situata in uno Stato membro fornisca a viaggiatori prestazioni di servizi tramite una società che opera in qualità di agente in un altro Stato membro, tali prestazioni sono soggette all'IVA in quest'ultimo Stato, se tale società, che agisce come semplice ausiliaria dell'organizzatore, dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile.

### Sulle spese

- 30 Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, tedesco e italiano nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division) con ordinanza 18 luglio 1995, dichiara:

L'art. 26, n. 2, 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che, qualora un organizzatore di viaggi turistici la cui sede è situata in uno Stato membro fornisca a viaggiatori prestazioni di servizi tramite una società che opera in qualità di agente in un altro Stato membro, tali prestazioni sono soggette all'imposta sul valore aggiunto in quest'ultimo Stato, se tale società, che agisce come semplice ausiliaria dell'organizzatore, dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 20 febbraio 1997.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida