

IVA

Regime speciale IVA per i viaggi studio all'estero

di Marco Peirolo

Sulla possibilità di applicare, alle vacanze studio all'estero, il regime IVA previsto per le agenzie di viaggio e turismo è intervenuta la Corte di giustizia con la sentenza di cui alla causa C-200/04 del 13 ottobre 2005.

Dato che il regime speciale si riferisce, ai sensi dell'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'art. 26, par. 1, dell'abrogata VI Direttiva CEE, alle operazioni delle agenzie di viaggio che **agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore** e utilizzano, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi IVA, i giudici comunitari hanno esaminato – nell'ordine – se la società che offre alla propria clientela le vacanze studio all'estero agisca in nome proprio e se ricorra, per effettuare le operazioni in esame, ai beni e servizi forniti da altri soggetti passivi.

Una volta accertato, alla luce degli obblighi contrattuali, che la società non operi in veste di mandataria, lo **status di operatore economico** ricompreso nell'ambito di applicazione del regime speciale presuppone che i servizi resi dall'agenzia di viaggi siano composti da **prestazioni plurime**, in particolare riguardanti il trasporto e l'alloggio, effettuati sia all'interno che all'esterno del territorio del Paese membro dell'Unione europea in cui l'agenzia è stabilita, cioè ha la sede o la stabile organizzazione.

Nella sentenza Madgett e Baldwin (cause riunite C-308/96 e C-94/97 del 22 ottobre 1998), la Corte UE ha ritenuto che le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi sono valide anche nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un *tour operator*, ma effettui **operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività**. Infatti, un'interpretazione che limiti l'applicabilità degli artt. 306 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE ai soli operatori economici quali le agenzie di viaggi o gli organizzatori di giri turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini, avrebbe per effetto di far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la **qualifica formale** dell'operatore economico.

Nel caso in cui la società che offre le vacanze studio all'estero alla propria clientela non sia un'agenzia di viaggi o un *tour operator*, occorre pertanto verificare se le operazioni dalla medesima compiute siano **identiche o almeno comparabili** a quelle di un'agenzia di viaggi o di un *tour operator*.

Secondo i giudici comunitari, l'esito di tale verifica deve intendersi positivo se, come nella fattispecie, la società propone prestazioni di servizi connesse al trasferimento aereo dei propri

clienti e/o al soggiorno degli stessi nel Paese di destinazione e, per fornire servizi generalmente collegati con tale tipo di attività, ricorre ad altri soggetti passivi, vale a dire ad un'organizzazione locale associata e ad una compagnia aerea. In questa ipotesi, il regime speciale può applicarsi se, come precedentemente ricordato, la società offre ai partecipanti – ad un **prezzo forfettario** – oltre alle prestazioni connesse all'istruzione e alla formazione linguistica degli stessi, prestazioni acquisite presso altri soggetti passivi, quali il trasferimento verso il Paese di destinazione e/o il soggiorno in tale Paese.

Nella sentenza di cui alla citata causa C-200/04 si dà atto che alcuni Stati membri hanno ritenuto che le prestazioni in esame non sarebbero ricomprese tra quelle rientranti nel regime IVA speciale, osservando:

- da un lato, che, secondo la giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia, 11 febbraio 1999, causa C-237/97), nella **nozione di "viaggio"** di cui alla Direttiva 13 giugno 1990, n. 90/314/CEE, riguardante i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso", **non sono compresi** gli scambi scolastici della durata approssimativa di sei mesi o di un anno, che hanno come finalità il fatto che lo studente frequenti un istituto scolastico nel Paese ospitante affinché familiarizzi con la sua società e la sua cultura e durante i quali lo studente soggiorna presso una famiglia ospitante, come se fosse un membro della stessa;
- dall'altro, che, in considerazione del **carattere omnicomprensivo della prestazione** resa dalla società che vende la vacanza studio, la **prestazione principale** è costituita dalla possibilità di seguire una formazione linguistica e che tale prestazione non può ritenersi inclusa nelle normali prestazioni di viaggio di cui all'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE.

I giudici comunitari hanno, tuttavia, affermato che la valutazione operata dalla Corte europea nella sentenza relativa alla causa C-237/97 non aveva per oggetto l'applicazione dell'IVA.

È vero che la Direttiva n. 2006/112/CE non definisce la nozione di "viaggio"; tuttavia, ai fini dell'applicazione del regime speciale, non è necessario individuare previamente gli elementi costitutivi del viaggio, dovendosi ritenere che l'unico criterio idoneo per applicare le disposizioni in materia sia quello basato sulla **natura, accessoria o meno, della prestazione di viaggio**.

Ai fini in esame, non contano, pertanto, né lo scopo del viaggio, né la durata del soggiorno nel Paese di destinazione. Se così non fosse, infatti, tali elementi integrerebbero un **requisito supplementare** rispetto a quelli in precedenza evidenziati, finendo per determinare una distorsione della concorrenza tra gli operatori interessati e per compromettere l'applicazione uniforme della Direttiva IVA.

In tal senso si è espresso anche l'Avvocato generale presso la Corte di giustizia nelle conclusioni presentate il 16 giugno 2005, osservando come il suddetto requisito supplementare, oltre ad essere del tutto estraneo all'art. 306 della Direttiva n. 2006/112/CE, è

anche **incompatibile con gli obiettivi contemplati dal regime speciale**, non essendo agevole conciliare la considerazione delle finalità e della durata del viaggio con l'idea della semplificazione che presiede all'adozione delle disposizioni in materia. 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, siffatti obiettivi nel caso in esame sono propriamente garantiti dalla qualifica della società come soggetto rientrante nel regime speciale.