

Causa C-200/04

Finanzamt Heidelberg

contro

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Sesta direttiva IVA — Regime particolare delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici — Art. 26, n. 1 — Ambito di applicazione — Forfait comprensivo di trasferimento nello Stato di destinazione e/o di soggiorno nel detto Stato, nonché di insegnamento di lingue — Prestazione principale e prestazioni accessorie — Nozione — Direttiva 90/314/CEE concernente i viaggi, le vacanze e i circuiti “tutto compreso”»

Conclusioni dell'avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 16 giugno 2005

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) 13 ottobre 2005

Massime della sentenza

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime particolare delle agenzie di viaggi — Ambito di applicazione — Operatori economici diversi dalle agenzie di viaggi che propongono servizi consistenti nell'organizzazione di viaggi linguistici e di studi all'estero — Inclusione

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 26)

Secondo la giurisprudenza, le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di giri turistici previsto dall'art. 26 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, 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. Tuttavia, non si deve tassare un produttore economico conformemente al detto articolo quando le prestazioni acquistate presso terzi per fornire servizi generalmente collegati a dette operazioni restano puramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie.

Orbene, qualora un operatore economico offra abitualmente ai suoi clienti, oltre a prestazioni connesse all'istruzione e alla formazione linguistica degli stessi, prestazioni di viaggio la cui realizzazione non può non incidere sensibilmente sul forfait praticato, quali il trasferimento nel paese di destinazione e/o il soggiorno in tale paese, tali prestazioni non possono essere assimilate a prestazioni di servizi puramente accessorie. Infatti, tali prestazioni non costituiscono una frazione meramente marginale rispetto all'importo corrispondente alla prestazione connessa all'istruzione e alla formazione linguistica che detto operatore offre ai suoi clienti.

Pertanto, l'art. 26 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso si applica ad un operatore economico che offre servizi consistenti nell'organizzazione di viaggi linguistici e di studi all'estero e che fornisce, in nome proprio, ai suoi clienti a un prezzo forfettario un soggiorno all'estero di una durata da tre a dieci mesi e ricorre, a tal fine, alle prestazioni di servizi di altri

soggetti passivi.

(v. punti 22, 24, 27-29, 48 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

13 ottobre 2005 (*)

«Sesta direttiva IVA – Regime particolare delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici – Art. 26, n. 1 – Ambito di applicazione – Forfait comprensivo di trasferimento nello Stato di destinazione e/o di soggiorno nel detto Stato, nonché di insegnamento di lingue – Prestazione principale e prestazioni accessorie – Nozione – Direttiva 90/314/CEE concernente i viaggi, le vacanze e i circuiti “tutto compreso”»

Nel procedimento C-200/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 18 marzo 2004, pervenuta in cancelleria il 5 maggio 2004, nella causa tra

Finanzamt Heidelberg

e

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dal sig. R. Schintgen, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. P. K?ris e G. Arestis (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 aprile 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per la iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, dai sigg. H.?J. Philipp e R. Binder, consulenti tributari e revisori dei conti, assistiti dal sig. G. Wegscheider, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, dalle sig.re A. Tiemann e C. Schulze-Bahr, in qualità di agenti;
- per il governo greco, dai sigg. S. Spyropoulos e D. Kalogiros nonché dalla sig.ra M. Tassopoulou, in qualità di agenti;
- per il governo cipriota, dalla sig.ra E. Simeonidou, in qualità di agente;

– per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e K. Gross, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 giugno 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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 di 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 stata sottoposta alla Corte nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Heidelberg (in prosieguo: il «Finanzamt») e la iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (in prosieguo: la «iSt»), riguardo al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») successivamente alla verifica, da parte degli uffici competenti, del fatturato realizzato dalla detta società nel corso degli esercizi 1995?1997.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ricompreso nel capo X della sesta direttiva, relativo alle «esenzioni», l'art. 13 della direttiva medesima, rubricato «Esenzioni all'interno del paese», così recita:

A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

1. 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:

(...)

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;

(...)).

4 Il capo XIV della sesta direttiva, rubricato «Regimi particolari», ricomprende l'art. 26, a sua volta intitolato «Regime particolare delle agenzie di viaggi», che, ai nn. 1 e 3, prevede quanto segue:

«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 agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino 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

organizzati di giri turistici.

(...)

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

5 La direttiva del Consiglio 13 giugno 1990, 90/314/CEE, concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti «tutto compreso» (GU L 158, pag. 59), ai termini del suo art. 1, ha lo scopo di «di avvicinare le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri concernenti i viaggi, le vacanze e i giri turistici “tutto compreso” venduti o offerti in vendita nel territorio della Comunità».

6 L'art. 2 della detta direttiva definisce il servizio tutto compreso come «la prefissata combinazione di almeno due degli elementi in appresso, venduta o offerta in vendita ad un prezzo forfettario, laddove questa prestazione superi le 24 ore o comprenda una notte:

- a) trasporto,
- b) alloggio,
- c) altri servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio che costituiscono una parte significativa del “tutto compreso”».

La normativa nazionale

7 Le pertinenti disposizioni della normativa nazionale applicabili alla causa principale sono costituite dagli artt. 4, n. 23, e 25 della legge del 1993 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 1993 I, pag. 565, in prosieguo: l'«UStG 1993»).

8 L'art. 4, n. 23, della detta legge dispone che sono esenti dall'IVA l'alloggio, il vitto e le prestazioni in natura da parte di persone o enti che accolgono prevalentemente giovani a fini educativi e formativi, o di perfezionamento professionale o di assistenza neonatale nella misura in cui i servizi vengono forniti ai giovani ovvero alle persone preposte alla loro educazione, formazione, perfezionamento professionale o assistenza.

9 L'art. 25 dell'UStG 1993, relativo al regime fiscale delle prestazioni di viaggio, così dispone:

«1. Le disposizioni seguenti si applicano alle prestazioni di viaggio di un imprenditore non destinate all'impresa del destinatario della prestazione, ove l'imprenditore, così facendo, agisca in nome proprio rispetto al destinatario della prestazione e si avvalga di prestazioni di viaggio di terzi. La prestazione dell'imprenditore è considerata prestazione diversa. Qualora, nell'ambito di un viaggio, l'imprenditore fornisca al destinatario della prestazione più prestazioni di tal genere, esse devono essere considerate quale unica prestazione diversa. Il luogo della prestazione diversa viene stabilito ai sensi dell'art. 3a, n. 1. Le prestazioni di viaggio di terzi costituiscono forniture e prestazioni diverse da parte di terzi, direttamente a beneficio dei viaggiatori.

2. La prestazione diversa è esente da imposta, laddove le prestazioni di viaggio di terzi ad essa relative vengano fornite nel territorio di un paese terzo. (...).

3. Il valore della prestazione diversa viene calcolato sulla base della differenza tra l'importo che il destinatario della prestazione corrisponde a titolo di corrispettivo della prestazione e l'importo che l'imprenditore versa per le prestazioni di viaggio di terzi. (...).

4. In deroga all'art. 15, n. 1, l'imprenditore non può detrarre come IVA a monte gli importi dell'imposta separatamente esposti nelle fatture per le prestazioni di viaggio di terzi. Resta salvo quanto disposto dall'art. 15 (...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

10 La iSt è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco. Nel contesto delle proprie attività, essa offre alla propria clientela, in particolare, i programmi chiamati «High School» e «College».

11 Il programma «High School» è rivolto ad alunni di età compresa tra 15 e 18 anni che intendano recarsi all'estero per un periodo di tre, cinque o dieci mesi in una «high school» o in un istituto scolastico analogo, in particolare nei paesi anglofoni. Coloro che intendano partecipare a tale programma presentano la loro candidatura alla iSt che, dopo un colloquio, decide circa la loro ammissione. La iSt è tenuta a fornire alle persone selezionate un posto come alunno della «high school» prescelta.

12 Dalla decisione di rinvio emerge che, quando il programma «High School» si svolge negli Stati Uniti, l'alunno viene alloggiato, durante il soggiorno, presso una famiglia ospitante scelta con la collaborazione di una organizzazione locale associata, che collabora con la iSt. La detta organizzazione designa una persona di riferimento per l'alunno nel luogo in cui è ubicata la «high school» e risiede la famiglia ospitante. Con l'intermediazione della medesima organizzazione, l'alunno può effettuare, unitamente ad altri alunni partecipanti ad uno scambio scolastico, gite in autobus o in aereo per visitare il paese ospitante.

13 Il prezzo onnicomprensivo proposto dalla iSt, alle dette condizioni, comprende il volo andata e ritorno per gli Stati Uniti con partenza da Francoforte sul Meno con guida, i collegamenti aerei all'interno della Germania, i collegamenti aerei andata e ritorno all'interno degli Stati Uniti sino a destinazione, il vitto e l'alloggio nella famiglia ospitante, i corsi alla «high school» prescelta, l'assistenza da parte dell'organizzazione associata e dei suoi collaboratori locali durante il soggiorno, le riunioni ed il materiale preparatorio, nonché l'assicurazione per l'annullamento del viaggio.

14 Riguardo al programma «College», rivolto agli alunni e agli alunni che concludono il ciclo di studi secondari, spetta all'organizzazione associata – che versa, con i contributi ricevuti dalla iSt per i suoi servizi, le spese scolastiche del «college» prescelto – assicurare la disponibilità di posti nel «college» per i partecipanti e la loro ammissione per una durata da uno a tre trimestri. I partecipanti che prenotino personalmente il volo non ricevono vitto e alloggio nelle famiglie ospitanti, ma nel «college» prescelto.

15 Il Finanzamt, mentre inizialmente aveva qualificato le operazioni effettuate dalla iSt quali prestazioni di viaggio ai sensi dell'art. 25 dell'UStG 1993, ha successivamente ritenuto che si trattasse, in realtà, di servizi a fini educativi e formativi, esentati a termini dell'art. 4, n. 23, della detta legge. Avendo qualificato i servizi forniti quali operazioni esenti, per le quali non era possibile alcuna deduzione dell'IVA percepita, il Finanzamt riduceva le eccedenze di IVA dichiarate dalla detta società per gli anni 1995?1997.

16 La iSt impugnava tale decisione dinanzi al Finanzgericht competente, chiedendo l'aumento

dell'imposta a monte per i tre anni di cui trattasi. Il Finanzgericht decideva di accogliere la domanda della iSt sulla base del rilievo che i servizi forniti costituiscono prestazioni di viaggio ai sensi dell'art. 25 dell'UStG 1993 e che l'art. 4, n. 23, della legge medesima non era applicabile.

17 Il Finanzamt interponeva ricorso in «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof, il quale decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte di giustizia 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».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'art. 26, n. 1, della sesta direttiva riguardo ad un operatore economico il quale offra ai propri clienti, ad un prezzo forfettario, programmi chiamati «High School» e «College» comprensivi, in particolare, di un soggiorno linguistico all'estero di una durata da tre a dieci mesi.

19 Per risolvere tale questione occorre esaminare se una società come la iSt agisca in nome proprio e se essa disponga dello status di operatore economico ricompreso nel regime speciale delle agenzie di viaggi e ricorra, per le proprie operazioni, a prodotti e servizi di altri soggetti passivi.

20 In primo luogo, secondo la giurisprudenza spetta al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia sull'applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva accertare se detto requisito ricorra o meno alla luce di tutti i dati della fattispecie ed in particolare della natura degli obblighi contrattuali dell'operatore economico interessato nei confronti dei suoi clienti (v., in tal senso, sentenza 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel, Racc. pag. I-5723, punto 21). Peraltro, come emerge dalla decisione di rinvio, è pacifico che la ricorrente nella causa principale non agisce in qualità di mandatario per le operazioni principalmente oggetto della presente decisione.

21 In secondo luogo, quanto allo status di «operatore economico» ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva, si deve ricordare che, ai sensi della giurisprudenza, i servizi forniti dalle agenzie di viaggi e dagli organizzatori di giri turistici sono caratterizzati dal fatto di essere il più delle volte composti 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 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, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero tali da ostacolare l'esercizio della loro attività. Al fine di adeguare le norme in materia alla specificità della detta attività il legislatore comunitario ha istituito, ai nn. 2, 3 e 4 dell'art. 26 della sesta direttiva, un regime IVA particolare (v. sentenze Van Ginkel, cit., punti 13-15; 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punto 18, e 19 giugno 2003, causa C-149/01, First Choice Holidays, Racc. pag. I-6289, punti 23 e 24).

22 A tale riguardo la Corte ha ritenuto 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. Infatti, un'interpretazione che limiti l'applicabilità dell'art. 26 della sesta direttiva 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 (sentenza Madgett e Baldwin, cit., punti 20 e 21).

23 Nella causa principale è pacifico che la iSt non è un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a tali termini. Occorre tuttavia accertare se la detta società effettui operazioni identiche a quelle di un'agenzia o di un organizzatore di tal genere.

24 Si deve necessariamente rilevare che, nell'ambito delle sue attività relative ai programmi «High School» e «College», la iSt effettua operazioni identiche o almeno comparabili a quelle di un'agenzia di viaggi o di un organizzatore di giri turistici. Infatti, essa 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 ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva, vale a dire ad un'organizzazione locale associata e a talune compagnie aeree.

25 Ciò premesso, occorre stabilire se, per le operazioni compiute dalla iSt e per le quali la detta società ricorre a prodotti e servizi di altri soggetti passivi, la società medesima debba essere assoggettata all'IVA ai sensi dell'art. 26.

26 A tale riguardo non può escludersi che taluni operatori economici, fornitori di servizi normalmente collegati a viaggi, siano portati ad utilizzare prestazioni di viaggio acquistate presso terzi, le quali, rispetto alle altre prestazioni di tali operatori, costituiscono una quota meno importante dell'importo del forfait. Dette prestazioni acquistate presso terzi non costituiscono quindi per la clientela un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore (v., in tal senso, sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 24).

27 Si deve rilevare che, in tali condizioni, le prestazioni acquistate presso terzi restano puramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie e che non si deve quindi tassare l'operatore economico in conformità all'art. 26 della sesta direttiva (sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 25).

28 Orbene, a tale riguardo si deve osservare che, qualora un operatore economico come la iSt offra abitualmente ai suoi clienti, oltre a prestazioni connesse all'istruzione e alla formazione linguistica degli stessi, prestazioni di viaggio la cui realizzazione non può non incidere sensibilmente sul forfait praticato, quali il trasferimento nel paese di destinazione e/o il soggiorno in tale paese, tali prestazioni non possono essere assimilate a prestazioni di servizi puramente accessorie. Infatti, come emerge dalla decisione di rinvio, le prestazioni di cui trattasi non costituiscono una frazione meramente marginale rispetto all'importo corrispondente alla prestazione connessa all'istruzione ed alla formazione linguistica che la iSt offre ai suoi clienti.

29 Alla luce delle suesposte considerazioni, l'art. 26 della direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso si applica ad un operatore economico quale la iSt, che offra abitualmente ai propri clienti, ad un prezzo forfettario, oltre a 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 nel detto paese.

30 Tuttavia, tale applicazione è contestata da alcuni degli Stati membri che hanno presentato osservazioni alla Corte, sulla base del rilievo che le operazioni effettuate dalla iSt non sono ricomprese in alcun modo tra le operazioni disciplinate dalla detta disposizione.

31 In primo luogo, l'applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva è contestata dal governo

tedesco sulla base del rilievo che, secondo la giurisprudenza della Corte, non costituiscono viaggi ai sensi della direttiva 90/314 i viaggi che consistono in 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 in un 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 (sentenza 11 febbraio 1999, causa C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, Racc. pag. I-825, punto 34). A tale riguardo, il governo cipriota aggiunge che, in considerazione della natura omnicomprensiva dell'operazione compiuta dalla iSt, la prestazione principale offerta sarebbe costituita dalla possibilità di seguire una formazione linguistica e che tale prestazione non può ritenersi ricompresa nelle normali prestazioni di viaggio ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva.

32 Con i loro argomenti i governi cipriota e tedesco sostengono, in sostanza, che il soggiorno linguistico proposto dalla iSt nell'ambito dei programmi «High School» e «College» non è ricompreso nella nozione di «viaggio» ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva.

33 A tale riguardo, oltre al fatto che la valutazione della Corte nella menzionata sentenza AFS Intercultural Programs Finland non riguardava una questione relativa all'applicazione della sesta direttiva, deve rilevarsi che le precisazioni formulate nella detta sentenza non incidono affatto sull'applicazione dell'art. 26 della detta direttiva.

34 È pur vero che la detta disposizione non contiene la definizione della nozione di viaggio. Tuttavia, ai fini dell'applicazione della disposizione medesima, non occorre precisare previamente gli elementi costitutivi dei viaggi. Infatti, la detta disposizione è applicabile a condizione che l'operatore economico interessato disponga dello status di operatore economico del regime speciale delle agenzie di viaggi, che agisca in nome proprio e che ricorra per le sue operazioni a prodotti e servizi di altri soggetti passivi. Più particolarmente, riguardo alle operazioni per le quali un operatore economico deve essere tassato in base all'art. 26 della sesta direttiva, l'unico criterio pertinente che consenta l'applicazione della detta disposizione è quello attinente alla distinzione tra la natura, accessoria o meno, della prestazione di viaggio.

35 Inoltre, se si accogliessero le osservazioni formulate in merito, segnatamente dal governo tedesco, l'art. 26 della sesta direttiva si applicherebbe in funzione della finalità del viaggio proposto nonché della durata del soggiorno nel paese di destinazione. Una siffatta interpretazione produrrebbe il risultato di subordinare l'eventuale applicazione della detta disposizione a un requisito supplementare.

36 Orbene, nessun elemento consente di concludere che il legislatore comunitario abbia inteso limitare la sfera di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva in funzione di due elementi combinati o distinti, vale a dire lo scopo del viaggio e la durata del soggiorno nel paese di destinazione. Diversamente ragionando si rischierebbe di limitare manifestamente la portata della detta disposizione, il che sarebbe incompatibile con il regime speciale dalla medesima previsto.

37 Peraltro, è evidente che un tale requisito supplementare riguardo all'applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva sarebbe tale da operare una distinzione tra operatori economici in funzione della finalità del soggiorno che essi propongono nello Stato di destinazione e si risolverebbe incontestabilmente nel creare una distorsione della concorrenza tra gli operatori interessati, nonché nel compromettere l'applicazione uniforme della direttiva medesima.

38 In secondo luogo, secondo il governo tedesco, l'art. 26 della sesta direttiva non sarebbe applicabile alla causa principale in quanto le operazioni effettuate dalla iSt riguardo all'istruzione ed alla formazione linguistica dei suoi clienti sarebbero ricomprese tra le operazioni esenti ai sensi dell'art. 4, n. 23, dell'UStG 1993. Il detto governo deduce che, nell'ipotesi in cui l'operazione

effettuata ricadesse *ratione materiae* tra le ipotesi di esenzione previste dalla detta direttiva segnatamente dal suo art. 13, A, n. 1, lett. i), il regime speciale d'imposta previsto dall'art. 26 non sarebbe applicabile.

39 A tale riguardo, nessun elemento consente di ritenere che l'applicazione del detto art. 26 sia in funzione di una tale ipotesi. Occorre ricordare che, riguardo alle operazioni relative a prodotti e servizi di terzi per i quali un operatore economico debba essere tassato ai sensi della detta disposizione, il solo criterio pertinente è quello fondato sulla natura, accessoria o meno, della prestazione di viaggio.

40 Si deve peraltro ricordare che il regime istituito dall'art. 26 della sesta direttiva, volto ad adattare le norme applicabili in materia di IVA alle agenzie di viaggi ed agli operatori economici che effettuino prestazioni identiche o analoghe a quelli in oggetto, è un regime speciale di imposta e non un regime specifico di esenzione applicabile a talune attività effettuate da tali operatori.

41 Ciò premesso, l'argomento sostenuto al riguardo dal governo tedesco non è pertinente e, pertanto, non può giustificare la non applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva nella causa principale.

42 Tale rilievo non implica tuttavia che, nell'esaminare la questione dell'eventuale applicazione dell'art. 26, non possa trarsi alcun argomento dal regime delle esenzioni previsto al capo X della sesta direttiva.

43 A tale riguardo si deve ricordare che, ai sensi del n. 3 del detto articolo, 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'art. 15, n. 14, della sesta direttiva. Ne consegue che il legislatore comunitario non ha escluso la possibilità di applicare disposizioni del regime di esenzione dell'IVA previsto dalla detta direttiva nel contesto di operazioni effettuate ai sensi dell'art. 26 della direttiva medesima.

44 Tuttavia, dal n. 3 dell'art. 26 non può trarsi alcun argomento a sostegno dell'inapplicabilità, nel caso di specie, del regime speciale delle agenzie di viaggi previsto dalla direttiva medesima sulla base del rilievo che le operazioni effettuate dalla iSt, in considerazione del loro oggetto o della loro natura, sono esenti da imposta. Infatti, ai sensi del detto art. 26, n. 3, il pertinente criterio in base al quale un'operazione può essere esentata dall'IVA ai sensi della detta disposizione non tiene conto, come dedotto dal governo tedesco, dell'oggetto o della natura dell'operazione così effettuata, ma del luogo di esecuzione della prestazione fornita.

45 In ogni caso, anche se le operazioni effettuate dalla iSt nell'ambito dell'istruzione e della formazione linguistica dei suoi clienti ricadessero tra le operazioni esenti ai sensi dell'art. 13, parte A), n. 1, lett. i), della sesta direttiva, tale disposizione non potrebbe trovare applicazione in quanto dalla decisione di rinvio emerge che la iSt è una società commerciale e non un organismo di diritto pubblico o un organismo analogo al quale si riferisce la norma di cui trattasi. L'applicazione delle disposizioni di cui alla norma medesima a una società quale la iSt implicherebbe un'interpretazione estensiva del regime di esenzioni previsto dalla detta direttiva.

46 Orbene, si deve rilevare che, secondo costante giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente (v., in particolare, sentenza 3 marzo 2005, causa C-472/03, Arthur Andersen, Racc. pag. I-1719, punto 24 e la giurisprudenza ivi richiamata).

47 Ne consegue che l'argomento sostenuto nella specie dal governo tedesco deve in ogni caso

essere respinto.

48 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 26 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad un operatore economico che offre servizi quali i programmi «High School» e «College», consistenti nell'organizzazione di viaggi linguistici e di studi all'estero, e che fornisce ai propri clienti, in nome proprio, ad un prezzo forfettario un soggiorno all'estero di una durata da tre a dieci mesi e ricorre, a tal fine, alle prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'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, dev'essere interpretato nel senso che esso si applica ad un operatore economico che offre servizi quali i programmi «High School» e «College», consistenti nell'organizzazione di viaggi linguistici e di studi all'estero, e che fornisce ai propri clienti, in nome proprio, ad un prezzo forfettario un soggiorno all'estero di una durata da tre a dieci mesi e ricorre, a tal fine, alle prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.