

IVA

Il principio della territorialità comunitaria per le agenzie di viaggio

di **Marco Peirola**

In un precedente intervento (si veda [“Regime IVA speciale per i pacchetti turistici”](#)) è stato ricordato che il regime speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 si applica ai “pacchetti turistici” venduti dalle agenzie di viaggio e dai *tour operator* ad un prezzo forfetario.

Dal punto di vista territoriale, il regime speciale non ha subito variazioni a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 18/2010. Pertanto, anche a partire dal 2010, la cessione del “pacchetto turistico”, essendo un servizio che segue il principio di tassazione basato sul **Paese del prestatore** (art. 307 della Direttiva n. 2006/112/CE), **non deve essere inserita negli elenchi INTRASTAT** (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E/2010, Parte I, § 13).

Il modello INTRA 1-*quater* va, invece, presentato per i **servizi singoli** (es. hotel, volo, ecc.) resi dall'agenzia di viaggi **in nome e per conto dei clienti** stabiliti in altri Stati membri; trattandosi di **attività di intermediazione**, la stessa – se effettuata nei confronti di soggetti passivi IVA, rientra nel criterio territoriale generale previsto per le **prestazioni “generiche”** (art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972) e, quindi, deve essere dichiarata negli elenchi riepilogativi dei servizi (Circolare n. 36/E/2010, Parte I, § 13).

A questa regola fanno eccezione i **singoli servizi previamente acquisiti** da parte dell'agenzia di viaggi, in quanto la rivendita è soggetta al regime speciale (art. 74-ter, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972) e, quindi, è esclusa dagli elenchi riepilogativi (Circolare n. 36/E/2010, Parte I, § 13).

I “pacchetti turistici” sono soggetti al **principio della territorialità comunitaria**, nel senso che l'imposta si applica alle sole operazioni effettuate all'interno del territorio UE.

Per contro, le operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggi fa ricorso ad altri soggetti, **eseguite al di fuori del territorio dell'Unione**, si considerano **non imponibili** ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, ma non concorrono a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza imposta (art. 2, comma 7, del D.M. n. 340/1999).

Infine, per le **prestazioni miste**, cioè rese dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso, la tassazione è limitata ai servizi forniti

dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore, sulla base di specifici **criteri di imputazione proporzionale** (art. 2, comma 3, del D.M. n. 340/1999).

In particolare, la quota-parte del corrispettivo imponibile è determinata sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno dell'Unione e il totale dei costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore. La percentuale di imponibilità che risulta, applicata al corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione, determina la quota imponibile, dalla quale occorre detrarre il costo dei servizi resi all'interno dell'Unione e scorporare l'imposta.

Il rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate all'interno dell'Unione e il totale dei costi sostenuti a vantaggio del cliente deve essere determinato, **in via provvisoria**, sulla base dei costi e dei corrispettivi relativi alle liquidazioni periodiche dell'imposta e, **in via definitiva**, in sede di dichiarazione Iva annuale, sulla base dei costi e dei corrispettivi registrati nell'anno (art. 2, comma 4, del D.M. n. 340/1999).

Esemplificando:

- corrispettivo pattuito dall'agenzia organizzatrice per prestazioni miste: euro 6.000,00;
- costi sostenuti dall'agenzia nell'Unione: euro 1.500,00;
- costi sostenuti dall'agenzia fuori dell'Unione: euro 500,00;
- rapporto tra costi nell'Unione e costi complessivi: 75%.

Applicando detta percentuale al corrispettivo pattuito dall'agenzia, si ha: euro 6.000,00 x 75% = euro 4.500,00.

Dal suddetto importo, che rappresenta la quota-parte del corrispettivo dei servizi resi nel territorio dell'Unione, occorre sottrarre il corrispondente costo dei servizi sostenuto nell'Unione (euro 1.500,00), per cui la base imponibile "lorda" è pari a euro 3.000,00.

A seguito dello scorporo dell'imposta con il cd. "metodo matematico" (di cui all'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972), si ottiene la base imponibile "netta", pari a euro 2.459,02, alla quale si applica l'aliquota ordinaria (22%), determinando l'Iva dovuta di euro 540,98.

Sempre ai fini della determinazione della base imponibile, sono previste regole particolari per i costi sostenuti dall'agenzia di viaggi per i **servizi di trasporto misti**, cioè effettuati in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso.

Tali servizi vanno ripartiti in due quote, in funzione della **distanza percorsa all'interno o al di fuori dell'Unione** (art. 2, comma 5, del D.M. n. 340/1999).

Relativamente alle prestazioni di trasporto rientranti nell'esecuzione del viaggio va osservato che se il viaggiatore usufruisce nell'ambito del territorio comunitario delle sole **prestazioni di trasporto**, mentre tutte le altre prestazioni (cd. "a terra") gli vengono rese fuori dell'Unione, le

prestazioni di trasporto ricevono il trattamento delle altre prestazioni, alle quali accedono e sono, pertanto, considerate – alla stregua di queste ultime – **non imponibili** ai sensi del richiamato art. 9 del D.P.R. n. 633/1972. Al contrario, se fuori del territorio comunitario vengono rese al cliente solo prestazioni di trasporto e, nell'ambito dell'Unione, tutte le rimanenti, anche le suddette prestazioni di trasporto sono **soggette a Iva**, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà (art. 2, comma 6, del D.M. n. 340/1999).