

IVA

Divieto di rimborso IVA per i tour operator extra-UE

di Marco Peirolo

In pratica, attraverso il **procedimento di detrazione “base da base”**, il corrispettivo dovuto all’agenzia è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta, che non può essere detratta. Dal margine si scorpora l’IVA, che deve essere liquidata e versata nel rispetto dei termini ordinari (art. 6 del D.M. n. 340/1999).

Il **divieto di detrazione dell’imposta** assolta sugli acquisti di beni e servizi a diretto vantaggio del viaggiatore è previsto dall’art. 74-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Con **norma di interpretazione autentica** contenuta nell’art. 55 del D.L. n. 69/2013 (cd. decreto “del fare”), convertito dalla L. n. 98/2013, è stato previsto che *“l’imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi (...) effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dell’Unione europea a diretto vantaggio dei viaggiatori non è rimborsabile”*.

Si tratta di una previsione conforme all’art. 310 della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui *“gli importi dell’IVA imputati all’agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni (...) effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro”*.

A prescindere, quindi, dal luogo di stabilimento dell’agenzia, non è possibile recuperare – in detrazione o a rimborso – l’imposta “a monte”, relativa ai beni e servizi che concorrono alla formazione del pacchetto turistico.

La Relazione tecnica allo schema del decreto chiarisce la finalità dell’intervento del legislatore, indicando che *“la norma elimina i dubbi interpretativi in ordine alla spettanza o meno del rimborso per i tour operator esteri”*.

Ed infatti si è voluto superare, **in via definitiva**, la posizione dell’Amministrazione finanziaria espressa nella R.M. 7 aprile 1999, n. 62/E, benché di fatto già annullata dalla risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 26 novembre 2004, n. 141.

Secondo la R.M. n. 62/E/1999, l’indetraibilità non opera nei confronti del *tour operator* estero che ha acquistato in Italia il servizio di autonoleggio incluso nel pacchetto turistico, in quanto quest’ultimo è **escluso dal regime speciale per carenza del presupposto territoriale**.

Nel caso considerato, in cui il pacchetto turistico è stato venduto da un *tour operator* canadese,

il divieto di detrazione – e, quindi, di rimborso – di cui al citato art. 74-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non trova applicazione siccome rivolto esclusivamente alle **agenzie di viaggio con sede o stabile organizzazione in Italia** (art. 307, comma 2, della Direttiva n. 2006/112/CE).

L'indetraibilità “*si giustifica, infatti, proprio per il fatto che i soggetti che applicano il regime speciale (...) determinano la base imponibile lorda sottraendo dal corrispettivo richiesto al cliente, comprensivo della relativa imposta, i costi lordi sostenuti per l'assemblaggio del pacchetto, ed in tal modo, in sostanza, già esercitano, con modalità particolari, il diritto alla detrazione. Nella fattispecie in rassegna, però, come sopra già evidenziato, la società (...) non effettua una prestazione di servizi territorialmente rilevante in Italia, per cui non è interessata all'applicazione del citato art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue che non è destinataria della disposizione, preclusiva della detrazione, contenuta nel terzo comma del medesimo art. 74-ter*”.

La risoluzione n. 141/E/2004, ribaltando il descritto orientamento, ha **negato ad un tour operator svizzero il rimborso dell'IVA versata in Italia**, chiesto ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Il divieto è conforme all'art. 4 della XIII Direttiva CEE, in base al quale il soggetto passivo extra-UE, che acquisti beni/servizi in un Paese membro per le esigenze della propria impresa, ha diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta addebitata dal proprio fornitore **se e nella misura in cui la stessa sia detraibile nello Stato di residenza di quest'ultimo**.

Ebbene, nella fattispecie, il presupposto del rimborso “*non risulta essere pienamente soddisfatto, in quanto, sebbene l'oggetto del rimborso sia costituito dall'IVA relativa a beni mobili e servizi acquisiti dalla società nell'esercizio della propria impresa, l'imposta assolta in Italia dalla stessa è relativa a servizi acquistati presso operatori italiani in relazione ai quali non è possibile operare la detrazione ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972*”, trattandosi di acquisti che “*rientrano nell'attività di realizzazione di «pacchetti turistici» svolta dalla società ed hanno ad oggetto servizi prestati da terzi a diretto vantaggio dei clienti della stessa: detti servizi sono, pertanto, ricompresi nel campo di applicazione del terzo comma dell'articolo 74-ter in base al quale non è ammessa in detrazione l'imposta ad essi relativa*”.

L'applicazione ultraterritoriale del regime speciale, riconosciuta dal nuovo intervento di prassi e confermata dalla norma interpretativa contenuta nel D.L. n. 69/2013, implica pertanto che l'imposta pagata all'interno dell'Unione europea sui beni e servizi acquistati a diretto vantaggio del viaggiatore, siccome indetraibile, non sia recuperabile **né attraverso il rimborso diretto**, né – tantomeno – **previa nomina del rappresentante fiscale o previa identificazione diretta** (quest'ultima tuttora preclusa agli operatori extracomunitari).