

IVA

La territorialità dei servizi turistici resi dalle agenzie di viaggio

di **Marco Peirola**

Le agenzie di viaggio e turismo, applicando il regime speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 per i "pacchetti turistici" venduti ad un prezzo forfetario, determinano la base imponibile con un procedimento di detrazione "base da base". In pratica, 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.

Il pacchetto turistico deve, allo stesso tempo, essere composto da **almeno due dei servizi** di seguito elencati: trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano una parte significativa del pacchetto stesso (es. itinerari e visite, con o senza accompagnatori) ed avere una **durata superiore alle 24 ore**, oppure deve estendersi per un **periodo di tempo che comprenda almeno una notte**.

Il regime speciale si applica anche agli **organizzatori di giri turistici**, intendendosi per tali i soggetti in qualsiasi forma strutturati (associazioni, enti pubblici o privati, ecc.) che pongono in essere e mettono a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici, **anche se realizzati nell'arco della stessa giornata** (escursioni, visite alla città e simili), svolgendo quindi attività equiparabili a quelle delle agenzie di viaggio vere e proprie, ai fini della disciplina IVA in materia.

Sempre dal punto di soggettivo, il particolare regime di determinazione del tributo non si applica, invece, alle agenzie di viaggio che svolgono **attività di mera intermediazione nei confronti dei clienti**, cioè che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori. In tale categoria di operazioni rientrano, a titolo di esempio, le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, eccetera. Analogamente, lo stesso regime speciale non si applica ai **servizi resi direttamente dagli organizzatori avvalendosi delle proprie strutture aziendali** (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, ecc.), ma solo a quelli resi da terzi.

Ai fini dell'individuazione del **luogo impositivo del servizio turistico**, le operazioni delle agenzie di viaggio possono essere classificate distinguendo tra:

- operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario,
- operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggio fa ricorso ad altri soggetti, eseguite al di fuori del territorio dell'Unione europea,
- operazioni miste, cioè composte da servizi resi dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso.

Le operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario sono **integralmente imponibili** con i criteri di cui al citato art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

La cessione del pacchetto turistico è territorialmente rilevante nel **luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi** (art. 307 della Direttiva n. 2006/112/CE) e, quindi, non deve essere dichiarata ai fini INTRASTAT. Una diversa conclusione vale per i **servizi singoli** (es. hotel, volo, ecc.) resi dall'agenzia di viaggi **in nome e per conto dei clienti**, soggetti passivi, stabiliti in altri Stati membri, per i quali la circolare 21 giugno 2010, n. 36 (Parte I, § 13) ha precisato che si applica la regola territoriale generale prevista per le prestazioni "generiche", basata sulla tassazione nel Paese del committente, con il conseguente obbligo di presentazione del modello INTRA 1-quater. I **singoli servizi previamente acquisiti dall'agenzia di viaggi** sono esclusi dall'adempimento, siccome la rivendita è soggetta al regime speciale ai sensi dell'art. 74-ter, comma 5-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggi fa ricorso ad altri soggetti, se **eseguite al di fuori del territorio dell'Unione europea**, beneficiano della **non imponibilità** di cui all'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).

Riguardo, alle **prestazioni miste**, rese dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso, l'imponibilità 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 **base imponibile** è determinata sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno dell'Unione e quelli sostenuti all'interno e all'esterno dell'Unione. La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione e, dall'importo così determinato, si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nell'Unione e il risultato costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

Ai sensi dell'art. 2, comma 4, del D.M. n. 340/1999, 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.

Relativamente alle **prestazioni di trasporto** rientranti nell'esecuzione del viaggio, occorre evidenziare 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 al di 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 al tributo**, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà (art. 2, comma 6, del D.M. n. 340/1999).