

IVA

Il momento impositivo della vendita di pacchetti turistici

di **Marco Peirola**

Il settimo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 considera, quale momento impositivo delle operazioni alle quali si applica il particolare sistema di determinazione dell'IVA previsto per le agenzie di viaggio, il **pagamento integrale del corrispettivo** e, comunque, se antecedente, la **data di inizio del viaggio o del soggiorno**.

In conseguenza, infatti, della specifica disciplina in esame, che considera unico l'intero pacchetto di servizi offerto al cliente dall'agenzia, il momento impositivo, al quale è ricollegata la nascita degli obblighi formali e sostanziali dell'IVA (es. fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta), coincide con il pagamento dell'intero corrispettivo e, dunque, **non assume rilevanza, a tal fine, l'avvenuto pagamento di acconti**. L'inizio del viaggio o del soggiorno, se anteriore, determina l'anticipazione del momento impositivo e, sul punto, l'art. 1, comma 6, del D.M. n. 340/1999 ha specificato che il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la **prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore** (es. trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.).

Data la formulazione della norma, non solo il pagamento di acconti, ma anche l'**emissione della fattura da parte dell'agenzia** non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle suddette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo e dell'inizio del viaggio o del soggiorno.

In presenza di un **unico committente** (es. agenzia di viaggi che acquista un "viaggio collettivo" da altra agenzia), l'obbligazione tributaria è unica e si manifesta al ricorrere degli eventi richiamati. In caso, invece, di "viaggi collettivi" caratterizzati da una **pluralità di committenti**, le obbligazioni d'imposta sono tante quanti sono i committenti delle prestazioni rese dall'agenzia di viaggio, purché ciascuno di essi abbia una propria autonomia contrattuale. Ipotizzando che, su dieci clienti, soltanto cinque paghino l'intero corrispettivo, l'obbligazione tributaria si realizza soltanto per tali soggetti, restando "sospesa" per i rimanenti clienti (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E, § 9.4).

Potrebbe accadere che la prestazione dell'agenzia di viaggi sia **resa in controprestazione di un'altra operazione**, nel qual caso occorre coordinare le disposizioni che regolano le permuta (art. 11 del D.P.R. n. 633/1972) con quelle che definiscono il momento di fatturazione da parte delle agenzie che applicano il regime speciale (art. 4, comma 1, del D.M. n. 340/1999).

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 331 del 31 luglio 2015 ha chiarito il trattamento impositivo della **permuta di servizi tra un'agenzia pubblicitaria e un'agenzia di viaggi**, nella

particolare ipotesi in cui la prestazione pubblicitaria sia **anteriore** a quella resa dall'agenzia di viaggi. Il dubbio interpretativo si è posto nella considerazione che l'agenzia pubblicitaria, se non ha ancora scelto il pacchetto turistico offerto dall'agenzia di viaggi, è impossibilitata ad emettere fattura per la prestazione pubblicitaria già resa, non essendo determinabile l'oggetto specifico della controprestazione – anche in ordine al requisito della territorialità – che rappresenta il corrispettivo (in natura).

La qualificazione del pacchetto turistico come comunitario, extracomunitario o misto assume, infatti, rilevanza ai fini dell'individuazione del corrispondente regime impositivo, sicché l'istante ha ritenuto che, nella fattispecie considerata, assuma rilevanza, come momento al quale è ricollegata l'emissione della fattura, l'inizio del viaggio o del soggiorno anche se l'agenzia pubblicitaria ha già adempiuto integralmente alla propria prestazione.

Nell'esaminare la fattispecie prospettata, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che l'agenzia di viaggi offre all'agenzia pubblicitaria una serie di pacchetti turistici, tra i quali quest'ultima può scegliere quelli di cui fruire. L'offerta resta, quindi, indeterminata fino al momento in cui viene esercitata l'opzione che definisce il contenuto della prestazione. La mera proposta di pacchetti turistici non è, infatti, sufficiente a definire la prestazione cui è obbligata l'agenzia di viaggi, in quanto i servizi offerti potrebbero non essere fruiti, ovvero essere fruiti solo in parte dall'agenzia pubblicitaria. Ne consegue che la scelta dei pacchetti turistici di cui avvalersi definisce anche il requisito della territorialità delle operazioni e il connesso regime impositivo.

In merito alle permuta di servizi, al cui schema è riconducibile il caso in rassegna, occorre ricordare che la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 75 del 26 maggio 2000 ha chiarito che il momento impositivo coincide **per entrambe le prestazioni**, considerate autonomamente ai fini IVA, con l'**esecuzione della seconda prestazione**, la quale funge da corrispettivo della prima. Tuttavia, il momento impositivo della seconda prestazione deve essere inteso come **termine ultimo entro il quale ambedue i contraenti possono emettere fattura** a fronte delle prestazioni rese in permuta, senza che ciò impedisca al soggetto che ha effettuato la prima prestazione di emettere fattura anche prima di tale momento.

Va da sé, quindi, che qualora l'agenzia pubblicitaria abbia fornito la propria prestazione in data antecedente a quella dell'agenzia di viaggi, ambedue i soggetti interessati possono emettere fattura entro la data in cui viene resa la prestazione dell'agenzia di viaggi.

Come anticipato, il settimo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 fa coincidere il momento impositivo delle prestazioni rese dalle agenzie di viaggi con il pagamento integrale del corrispettivo o l'inizio del viaggio o del soggiorno se antecedente. Ciò significa che la prestazione deve intendersi effettuata ai fini dell'IVA soltanto nel momento in cui il viaggio o il soggiorno siano iniziati e, conseguentemente, che prima di tale momento la prestazione dell'agenzia di viaggi non può considerarsi effettuata, in quanto non definita nei suoi contenuti, anche se la controprestazione convenuta in permuta (quella, appunto, dell'agenzia pubblicitaria) sia stata già resa.

La risoluzione n. 331/E/2008 ha, inoltre, precisato che **eventuali conguagli in danaro** corrisposti dall'agenzia di viaggi **non costituiscono autonoma controprestazione**, dovendosi considerare parte della base imponibile dell'operazione da calcolare in ragione del "valore normale", ex art. 13, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972. Tuttavia, limitatamente a tale importo, da considerare alla stregua di un acconto, la fattura va essere emessa all'atto del relativo pagamento, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del decreto IVA.

Qualora, invece, il conguaglio in denaro sia corrisposto dall'agenzia pubblicitaria in data successiva alla scelta del pacchetto turistico e **precedentemente all'inizio del viaggio o del soggiorno**, l'agenzia di viaggi deve emettere fattura per l'intero valore della prestazione all'atto del pagamento di tale importo. In questa ipotesi, infatti, la corresponsione del conguaglio in denaro integra il pagamento dell'intero corrispettivo e coincide con il momento impositivo della prestazione ai sensi del citato settimo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.