

IVA

La territorialità delle operazioni delle agenzie di viaggio

di **Marco Peirola**

Sulla base dell'applicazione del **principio della territorialità comunitaria del servizio turistico**, le operazioni delle agenzie di viaggio e turismo 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 della UE**;
- **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 all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Ai fini impositivi, assume rilevanza il **luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi** (art. 307 della Direttiva n. 2006/112/CE), per cui la vendita di "pacchetti turistici", anche se effettuata nell'ambito dei rapporti "B2B", risulta estranea alla regola territoriale generale prevista, per le prestazioni di servizi "generiche", dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 e, di conseguenza, anche dall'obbligo di presentazione dei modelli INTRASTAT (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte I, § 12).

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 citata circolare n. 36/E/2010 (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, invece, 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. 633/1972.

L'acquisto, da parte del *tour operator*, del **singolo servizio** (hotel, volo, guida turistica) non va incluso negli elenchi riepilogativi, in quanto le prestazioni acquistate rientrano tra quelle oggetto di **deroga ai fini territoriali** ex artt. 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 e, d'altra parte, i servizi singolarmente considerati sono esclusi dal regime speciale di cui all'art. 74-ter dello stesso decreto. Nel caso, però, delle **prestazioni di guida turistica**, che la circolare n. 36/E/2010 (Parte A, § 14) considera relative ad un'attività culturale, in quanto il requisito culturale è preminente, occorre osservare che, dal 1° gennaio 2011, le stesse assumono **natura "generica"**, sicché sono territorialmente rilevanti nel luogo stabilimento dell'agenzia di

viaggio. Se quest'ultima è italiana, la prestazione beneficia del regime di esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 22), del D.P.R. n. 633/1972, per cui il modello INTRA 2-*quater* non deve essere presentato.

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 della UE**, 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, infine, alle **prestazioni miste**, rese dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori dello stesso, la base imponibile è determinata in funzione del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della UE e quelli sostenuti all'interno e all'esterno della UE (art. 2, comma 3, del D.M. n. 340/1999). La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione. Dall'importo così determinato si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nella UE e il risultato costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

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).