

## IVA

---

### ***Momento impositivo e indetraibilità dell'IVA per le agenzie di viaggio***

di Marco Peirolo

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 regime speciale 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 riconosciuta 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 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 specifica che il viaggio o il soggiorno si considera iniziato con 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 o, se anteriore, 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).

Le **modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta** per le operazioni alle quali si applica il regime speciale delle agenzie di viaggio sono stabilite dal secondo comma dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio, cioè il prezzo corrisposto dal viaggiatore per l'acquisto del pacchetto turistico, va ridotto dei

costi, **al lordo della relativa imposta**, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore (es. trasporto, alloggio, vitto, ecc.).

In considerazione del particolare metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici da parte delle agenzie di viaggio, l'imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio dei viaggiatori **non è detraibile nei modi ordinari**. Tale esclusione, prevista dall'art. 74-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, costituisce una **deroga alla generale detraibilità** delle prestazioni in esame (es. alloggio in alberghi, trasporto di persone, somministrazioni di alimenti e bevande, ecc.), ammessa per gli acquisti che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Se, invece, l'agenzia di viaggi svolge anche **attività non soggette al regime speciale** (es. intermediazione in nome e per conto dei clienti), l'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi necessari per lo svolgimento delle predette attività può essere **detratta nel rispetto dei principi generali** previsti dagli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, al pari di quella assolta per tutti gli altri beni e servizi, compresi i beni ammortizzabili materiali e immateriali e le spese generali.

Con **norma interpretazione autentica** contenuta nell'art. 55 del D.L. n. 69/2013 (cd. decreto "del fare") 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**. Si è voluto, infatti, superare, **in via definitiva**, la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria 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.

Per completezza, si ricorda che particolari modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta sono previste per i **viaggi "misti"**, effettuati in parte nell'ambito del territorio comunitario e in parte al di fuori di esso, nonché – ai sensi dell'art. 74-ter, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 – per le **agenzie rivenditrici** di pacchetti turistici e per le agenzie operanti come **mandatari senza rappresentanza**.

