

IVA

Singoli servizi turistici esclusi dal regime IVA delle agenzie viaggio

di **Marco Peirola**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4776 dell'11 marzo 2016, si è pronunciata sull'**ambito oggettivo di applicazione del regime speciale** previsto, per le agenzie di viaggio, dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale, per le operazioni dirette alla realizzazione del viaggio, considerate come prestazione unica, la base imponibile, corrispondente al prezzo al netto dell'IVA, va ragguagliata al **margine dell'agenzia**, ossia alla differenza fra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta, e il costo effettivo sostenuto dall'agenzia per le cessioni e le prestazioni di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

Nel caso di specie, una società esercente attività di agenzia di viaggi, che vende servizi turistici organizzati in proprio o da terzi, è stata sottoposta ad una verifica fiscale in esito alla quale sono state riscontrate alcune irregolarità in merito al regime impositivo applicato alla **fornitura di singoli servizi svincolati dall'organizzazione del viaggio**.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, ha escluso che ai singoli servizi turistici resi **in nome e per conto di terzi** fosse applicabile il regime speciale e, a fondamento di questa conclusione, ha richiamato l'orientamento della giurisprudenza comunitaria.

L'obiettivo perseguito dalle regole sul regime speciale è quello di **evitare le difficoltà** che deriverebbero agli operatori economici dall'osservanza della disciplina generale per ciò che riguarda la determinazione del luogo impositivo, della base imponibile ed della detrazione dell'imposta pagata "a monte", a causa della **pluralità delle prestazioni** ed, eventualmente, dei **luoghi** in cui le stesse vengono fornite. Di qui la necessità di applicare il regime speciale, che si pone in deroga alle regole generali in tema di IVA, soltanto nelle ipotesi in cui l'obiettivo citato possa essere perseguito, vale a dire rispetto alle **prestazioni acquistate da terzi in nome proprio dall'agenzia** (Corte di giustizia, 26 ottobre 2012, causa C-557/11, *Kozak*).

In ragione di questa finalità, i giudici comunitari hanno escluso l'applicazione del regime speciale per la vendita di **singoli biglietti d'ingresso all'opera** da parte dell'agenzia di viaggi, senza fornitura di una prestazione di viaggio, in quanto si determinerebbe un fenomeno di **distorsione della concorrenza**, tenuto conto che la stessa attività sarebbe assoggettata ad imposta in maniera diversa a seconda che l'operatore economico sia o meno un'agenzia di viaggi (Corte giustizia, 9 dicembre 2010, causa C-31/10, *Minerva Kulturreisen*). In linea con questa impostazione, è stato altresì affermato che la **Spagna**, escludendo dal regime speciale

le vendite al pubblico, da parte di agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio, di viaggi organizzati da *tour operator*, autorizzando le agenzie di viaggio ad esporre in fattura un importo globale dell'IVA privo di qualsiasi rapporto con l'imposta effettivamente pagata dal cliente e autorizzando quest'ultimo, se soggetto passivo, ad operare la detrazione, è venuta meno agli obblighi previsti dalla Direttiva n. 2006/112/CE (Corte di giustizia, 26 settembre 2013, causa C-189/11, Commissione/Regno di Spagna).

Ne discende, secondo i giudici di legittimità, che l'agenzia di viaggi, quando agisce esclusivamente in qualità di **intermediario** tra il viaggiatori e i terzi fornitori di servizi, **anziché in nome proprio**, non può avvalersi del regime speciale dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

È noto, infatti, che il regime speciale non è applicabile nelle ipotesi in cui l'attività espletata dall'agenzia si riduca ad una **prestazione singola**, come il semplice trasporto o la fornitura del solo alloggio o l'esecuzione di un **solo servizio turistico**, senza che ci sia la combinazione di almeno due delle prestazioni che compongono il "pacchetto turistico" (trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano, per la soddisfazione delle esigenze ricreative del turista, parte significativa del pacchetto turistico).

In via d'eccezione, l'art. 74-ter, comma 5-bis, del D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 1, comma 3, del D.M. n. 340/1999 prevedono che i "**servizi singoli**" (es. camere d'albergo o posti volo) rientrano nel regime speciale se resi da altri soggetti ed acquisiti nella disponibilità dell'agenzia **anteriamente alla specifica richiesta del viaggiatore**.

In ogni caso, l'applicazione del regime speciale presuppone che le prestazioni rese siano **acquistate presso terzi**, essendo escluso per i servizi forniti **in proprio** dall'agenzia anche ove accessori al servizio turistico venduto (Corte di giustizia, 26 ottobre 2012, causa C-557/11, cit.). Si applica, pertanto, il regime ordinario per le **attività di mera intermediazione svolte dalle agenzie di viaggio su richiesta del cliente** (es. prenotazione di camere d'albergo, biglietti di trasporto, servizi di autonoleggio e acquisto di camere d'albergo).