

IVA

L'IVA sui pacchetti turistici composti da servizi propri e di terzi

di Marco Peirolo

L'art. 74-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, nel delineare il sistema di determinazione dell'IVA con il metodo "base da base", prevede che il corrispettivo unitario dovuto all'agenzia di viaggio sia diminuito dei costi di beni e servizi forniti da terzi, senza peraltro prevedere che le prestazioni rese da terzi debbano essere le uniche ed esclusive prestazioni che compongono il pacchetto.

La stessa C.M. n. 328/E del 24 dicembre 1997, d'altronde, precisa che il regime in esame **non si applica** ai servizi resi direttamente dall'organizzatore del pacchetto turistico **avvalendosi di strutture proprie**, ma solo a quelli resi da terzi. In linea con questa indicazione, la Corte di giustizia, con sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, si è pronunciata nel senso che, qualora i pacchetti turistici siano composti da prestazioni di servizi forniti in parte dallo stesso operatore economico, che svolge attività analoga a quella delle agenzie di viaggio, e in parte da altri soggetti, il regime IVA previsto dalle disposizioni contenute nell'art. 26 della VI Direttiva (ora artt. 306 ss. della Direttiva n. 2006/112/CE) si applica **unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi**.

Gli operatori in esame hanno, pertanto, la possibilità di applicare, contestualmente, un **doppio regime impositivo**, vale a dire quello **ordinario**, per le prestazioni rese utilizzando le strutture proprie, e quello **speciale**, per le prestazioni rese utilizzando strutture gestite da terzi.

Per i suddetti pacchetti turistici "misti", laddove non s'intenda ripartire la quota dei corrispettivi e dei costi afferente ai servizi resi mediante strutture proprie dell'organizzatore, da assoggettare al regime ordinario, da quella relativa ai corrispettivi ed ai costi dei servizi forniti tramite strutture di terzi, da assoggettare al regime speciale, è possibile applicare, in alternativa, la **separazione facoltativa delle due attività**. La norma di riferimento, in tal caso, è l'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale "i soggetti che esercitano (...) più attività nell'ambito della stessa impresa (...) hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività. In tal caso la detrazione di cui all'articolo 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa (...) per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente".

Operativamente, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 luglio 2002, n. 233 ha specificato che la **separazione delle attività** implica:

- la tenuta di registri separati per ogni attività separata;
- la fatturazione delle operazioni con distinte serie numeriche;
- l'annotazione distinta delle varie operazioni;
- la liquidazione separata dell'imposta applicando le diverse disposizioni relative ai regimi applicabili;
- il versamento cumulativo dell'imposta;
- la presentazione di una dichiarazione IVA annuale unitaria.

Inoltre, in applicazione dell'art. 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale *"i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfetaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'articolo 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono rese"*, per la fornitura dei servizi che andranno a costituire, insieme ai servizi resi da terzi, il pacchetto turistico, il ramo d'azienda alberghiero **emetterà fattura** nei confronti del ramo d'azienda agenzia di viaggio e **liquiderà l'IVA secondo il metodo ordinario** (sulle modalità di determinazione del valore dei servizi propri si vedano le indicazioni fornite dalla Corte di giustizia nella causa C-291/03 del 6 ottobre 2005).

Il ramo d'azienda agenzia di viaggio considererà il pacchetto turistico quale **operazione unitaria** e **calcolerà l'imposta con il regime speciale**, che prevede l'indetraibilità dell'IVA relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, ivi comprese le prestazioni rese dal ramo d'azienda alberghiero.

Resta inteso che ogni singola prestazione alberghiera, nonché qualsiasi altro servizio reso al cliente separatamente dal pacchetto turistico, dovrà essere documentato dal ramo d'azienda alberghiero secondo la vigente normativa in materia di IVA.