

IVA

Il valore normale per il calcolo dell'IVA sui pacchetti turistici "misti"

di **Marco Peirola**

Con la sentenza resa nella **causa C-291/03** del 6 ottobre 2005, la **Corte di giustizia** ha fornito utili indicazioni in merito all'applicazione dell'IVA con il **regime speciale** disciplinato dall'art. 26 della VI Direttiva (ora artt. 306 ss. della Direttiva n. 2006/112/CE), corrispondente all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui il viaggio **"tutto compreso"** sia composto sia da prestazioni acquisite presso terzi, sia da prestazioni proprie.

È noto che quando il pacchetto turistico è composto da prestazioni di servizi fornite in parte dallo stesso operatore economico, che svolge attività analoga a quella delle agenzie di viaggio, e in parte da altri soggetti, il **regime speciale si applica unicamente alle prestazioni di servizi rese da terzi** (sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97 e C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

Nella causa C-291/03, i giudici comunitari hanno stabilito come deve essere determinata la **base imponibile IVA** per le prestazioni proprie, soggette al regime ordinario.

Si afferma, in particolare, che il **metodo fondato sul valore di mercato** può essere adottato quando è possibile isolare la parte del viaggio "tutto compreso" corrispondente alle prestazioni proprie sulla base del **valore di mercato** delle prestazioni analoghe a quelle che fanno parte del pacchetto turistico.

Il criterio del valore di mercato non ha un'applicazione assoluta, essendo consentita l'adozione del **metodo basato sui costi reali** se l'agenzia di viaggio è in grado di dimostrare che tale criterio corrisponde fedelmente alla struttura effettiva del viaggio "tutto compreso".

Una specifica questione risolta dai giudici comunitari è relativa alla modalità di **ripartizione del prezzo forfetario** del pacchetto turistico quando il soggetto passivo non è in grado di determinare il valore di mercato di una o più prestazioni proprie siccome le citate prestazioni **non sono vendute singolarmente al di fuori del pacchetto**.

Al riguardo, è stato osservato che la circostanza evidenziata **non giustifica la deroga** all'applicazione del criterio del valore di mercato per quelle prestazioni che possono essere valorizzate con il predetto metodo. Nella fattispecie, è vero che l'agenzia di viaggio si trova costretta a ripartire il prezzo forfetario utilizzando i due metodi di calcolo per le prestazioni proprie, ma l'applicazione combinata dei due metodi non dovrebbe scontrarsi con difficoltà di

ordine pratico insormontabili.

L'applicazione del criterio del valore di mercato in luogo di quello dei costi effettivi **prescinde** dal debito d'imposta relativo alle prestazioni oggetto di valutazione, ma – come si evince dalle considerazioni che precedono – è vietata la possibilità, per l'agenzia di viaggio, di ricorrere discrezionalmente ad uno o all'altro dei criteri al fine di ridurre l'IVA dovuta all'Erario.

In sintesi, l'agenzia di viaggio che fornisce ai viaggiatori, ad un prezzo forfetario, prestazioni acquisite presso terzi e prestazioni proprie, è tenuta ad **isolare** la frazione del viaggio "tutto compreso" corrispondente alle prestazioni proprie in base al loro valore di mercato, quando tale valore possa essere determinato. In questa ipotesi, il soggetto passivo può far ricorso al criterio dei **costi reali** solo qualora dimostri che tale criterio corrisponde fedelmente alla struttura effettiva del viaggio "tutto compreso". L'applicazione del criterio del valore di mercato non è subordinata al requisito di una **maggiore semplicità** rispetto al metodo fondato sui costi reali, né al requisito di evidenziare un debito IVA uguale a quello ottenuto adottando il metodo fondato sui costi reali. Pertanto, un'agenzia di viaggio **non può utilizzare discrezionalmente il metodo basato sul valore di mercato**, il quale si applica alle prestazioni proprie il cui valore di mercato può essere determinato, anche se, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, il valore di talune componenti proprie del pacchetto non può essere determinato in quanto il soggetto passivo non vende prestazioni analoghe singolarmente al di fuori del viaggio "tutto compreso".

L'ulteriore questione affrontata dalla Corte UE si riferisce specificamente alle **prestazioni proprie relative al trasporto aereo**.

Si è trattato, in particolare, di stabilire se tali prestazioni proprie debbano essere valorizzate in riferimento al **costo medio di un posto aereo aumentato dell'utile medio** ottenuto dal *tour operator* sulle vendite di posti di solo volo, ovvero in riferimento al **ricavo medio** ottenuto dal *tour operator* stesso sulle vendite di posti di solo volo.

Secondo i giudici comunitari, un valore medio può rivelarsi **più rappresentativo** quando, come nel caso di specie, i prezzi di prestazioni analoghe vendute al di fuori del viaggio "tutto compreso" presentino **variazioni rilevanti**.

Il giudice del rinvio, al quale spetta determinare il valore che meglio corrisponde alla finalità della Direttiva IVA, può dunque legittimamente individuare il valore di mercato dei viaggi aerei venduti dal *tour operator* nell'ambito delle vacanze "tutto compreso" in base al **prezzo medio di vendita dei biglietti aerei** venduti dal medesimo soggetto passivo per la stessa destinazione o per una destinazione comparabile. Spetta, inoltre, al giudice del rinvio apportare a tali medie le **correzioni necessarie** per tenere conto del fatto che, ad esempio, nell'ambito dei viaggi "tutto compreso", alcuni posti aerei sono offerti ai figli dei viaggiatori gratuitamente o a prezzi ridotti.