

IVA

Il regime IVA speciale delle agenzie di viaggio

di **Marco Peirolo**

Il regime IVA speciale previsto dall'articolo 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 si applica:

- alle agenzie di viaggio per l'organizzazione e la vendita, **in proprio o tramite mandatarî con rappresentanza**, di pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi verso il pagamento di un corrispettivo unitario,
- agli **organizzatori di giri turistici**, vale a dire ai soggetti in qualsiasi forma strutturati (associazioni, enti pubblici o privati, ecc.) che pongono in essere e mettono a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici, **anche se realizzati nell'arco della stessa giornata** (escursioni, visite alla città e simili).

Dal campo di applicazione del regime speciale sono esclusi:

- le agenzie di viaggio che svolgono attività di **mera intermediazione** nei confronti dei clienti, cioè che agiscono **in nome e per conto dei viaggiatori**, come si verifica, per esempio, per le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, ecc.;
- gli organizzatori del pacchetto turistico per i servizi resi direttamente ai viaggiatori avvalendosi delle **proprie strutture aziendali** (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, ecc.).

La prima categoria di soggetti esclusi applica l'ordinario criterio di determinazione dell'imposta fondato sul sistema detrattivo "imposta da imposta", mentre la seconda categoria ha 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. Laddove, però, non s'intenda ripartire la quota dei corrispettivi e dei costi afferente ai servizi resi mediante strutture proprie da quelli forniti tramite strutture di terzi, è possibile optare la **separazione delle due attività**, secondo le modalità operative indicate dalla risoluzione n. 233/E/2002.

Dal punto di vista oggettivo, il regime speciale si applica alla vendita di "pacchetti turistici", restando **esclusi i servizi singoli** (es. camere d'albergo o posti volo) a meno che siano resi da altri soggetti ed **acquisiti nella disponibilità** dell'agenzia di viaggio anteriormente alla specifica richiesta del viaggiatore.

In merito alla nozione di "viaggiatore", la Corte di giustizia, con la sentenza resa nelle cause riunite C-236/11, C-189/11, C-193/11, C-269/11, C-293/11, C-269/11, C-309/11 e C-450/11 del

26 settembre 2013, ha confermato che il regime speciale si estende anche agli stadi anteriori alla vendita “al consumo”, per cui il medesimo è applicabile non solo ai pacchetti turistici venduti ai viaggiatori, ma anche a quelli venduti ad **altre agenzie di viaggio o ad altri soggetti IVA** per essere utilizzati nell’ambito della propria attività o, per esempio, come premio per i propri collaboratori o per la propria forza vendita. Si segnala, in proposito, che l’ECTAA, gruppo europeo delle associazioni delle agenzie di viaggio e dei *tour operator*, sta facendo pressioni alla Commissione europea per l’eliminazione dell’obbligo di applicazione del regime speciale nelle operazioni “B2B”. La modifica intende, infatti, evitare la penalizzazione delle agenzie di viaggio, siccome i clienti “*business*” – per recuperare l’imposta – hanno convenienza ad acquistare i servizi direttamente dai fornitori, anziché dalle agenzie intermedie.

Per quanto riguarda la **nozione di “pacchetto turistico”**, essa è individuata, per evitare incertezze interpretative, con il rinvio all’articolo 2 del D.Lgs. n. 111/1995, sostituito dall’articolo 34 del D.Lgs. n. 79/2011, in base al quale il pacchetto turistico ha per oggetto i viaggi, le vacanze, i circuiti “tutto compreso”, le crociere turistiche, risultanti dalla combinazione, da chiunque ed in qualunque modo realizzata, di **almeno due degli elementi di seguito indicati, venduti od offerti in vendita ad un prezzo forfetario**:

- trasporto;
- alloggio;
- servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano, per la soddisfazione delle esigenze ricreative del turista, parte significativa del pacchetto turistico.

La suddetta nozione di pacchetto turistico deve essere, però, coordinata con l’articolo 1, comma 1, del D.M. n. 340/1999, che richiede non solo la combinazione di almeno due degli elementi di cui sopra, ma anche che la durata sia **superiore alle ventiquattro ore, ovvero si estenda per un periodo di tempo comprendente almeno una notte**.

In definitiva, ai fini dell’applicazione del regime speciale, è necessario che:

- il pacchetto turistico sia costituito da viaggi, vacanze, circuiti “tutto compreso”, crociere turistiche verso il pagamento di un corrispettivo globale;
- la durata sia superiore alle ventiquattro ore, ovvero si estenda per un periodo di tempo comprendente almeno una notte;
- il pacchetto turistico risulti dalla combinazione di almeno due degli elementi di seguito indicati: (i) trasporto; (ii) alloggio; (iii) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano parte significativa del pacchetto turistico.

Ai fini della **determinazione dell'imponibile e dell'imposta** per le operazioni soggette al regime speciale, 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**. Se, però, 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, al pari di quella assolta per tutti gli altri beni e servizi, compresi i beni ammortizzabili materiali e immateriali e le spese generali.

In conseguenza della specifica disciplina in esame, che considera unico l'intero pacchetto di servizi offerto al cliente dall'agenzia, il momento impositivo, al quale è ricollegata 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**. In via d'eccezione, l'inizio del viaggio o del soggiorno, se anteriore al pagamento dell'intero corrispettivo, determina l'anticipazione del momento impositivo; sul punto, si rammenta 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.).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

