

Imprese di Viaggi e Turismo

Aspetti fiscali

a cura di Pierluigi Fiorentino

Roma, 31 dicembre 2015

INQUADRAMENTO ECONOMICO

Le Imprese di Viaggi e Turismo sono inquadrare in una tabella che scaturisce dall'esigenza di un'unica classificazione di riferimento a livello mondiale definita in ambito ONU.

La tabella Ateco 2007, resa nota dall'ISTAT, costituisce la versione nazionale della nomenclatura europea.¹

La classificazione, che contiene elementi di novità rispetto al passato in quanto prevede un'impostazione standardizzata, sia a livello europeo sia a livello nazionale, di sei cifre², si pone l'obiettivo di attualizzare l'informazione statistica e di gestire al meglio i processi di trasformazione del sistema economico.

Il codice di attività economica da indicare in atti e dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate ed in ogni altro adempimento previsto nei confronti della Pubblica Amministrazione, ove richiesto, deve essere desunto dalla tabella ATECO 2007.

L'Agenzia delle Entrate ha predisposto una tabella di raccordo dei codici ATECOFIN 2004 vs. ATECO 2007.

In particolare **per il Comparto delle Agenzie di Viaggi e Turismo il codice 63.30.1 dell'ATECOFIN 2004 è confluito in parte nei seguenti nuovi codici:**

"79.11.00 Attività delle agenzie di viaggio",

"79.12.00 Attività dei tour operator"

"79.90.19 Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca".

Anche ai fini dell'applicazione dello Studio di Settore, i suddetti nuovi codici sono stati raccordati nello Studio attualmente in vigore, che pertanto non subisce alcuna modifica.

¹ Regolamento n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 dicembre 2006.

² L'ATECO 2007 fino alla quinta cifra è stata definita da un apposito Comitato mentre l'estensione alla sesta cifra è frutto della collaborazione tra l'ISTAT, l'Agenzia delle Entrate ed Unioncamere.

ATTIVITÀ DI ORGANIZZAZIONE

Gli articoli 306-310 della direttiva 2006/112/CE (di seguito “la direttiva IVA”) fissano le norme che disciplinano il regime speciale delle Agenzie di Viaggi. Ai sensi dell’art. 306, paragrafo 1: *“Gli Stati membri applicano un regime speciale dell’IVA alle operazioni delle agenzie di viaggio conformemente al presente capo, **nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore** e utilizzino, per l’esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi”.*

L’attività di organizzazione delle Imprese di Viaggi e Turismo è disciplinata a livello europeo dagli artt. da 306 a 310 della direttiva 2006/112/CE hanno sostituito l’art. 26 della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 con un testo sostanzialmente invariato rispetto alla formulazione originaria. Si tratta di un regime speciale creato ad hoc per disciplinare, ai fini IVA, l’attività di produzione ed organizzazione di pacchetti e servizi turistici delle Agenzie di Viaggi e Turismo. Le finalità principali di tale regime possono essere così sintetizzate:

- avere evitato alle Agenzie di Viaggi e Turismo di identificarsi ai fini IVA nei diversi Stati membri in cui possono essere prestati i servizi turistici;
- avere consentito, da un lato, che il gettito IVA sui servizi turistici sia ripartito tra gli Stati membri in cui i servizi turistici sono usufruiti e, dall’altro, che l’IVA sul margine realizzato dall’Agenzia di Viaggi sia versato allo Stato membro di residenza dell’agenzia stessa.

I suddetti principi devono essere tenuti sempre presenti nell’interpretazione anche letterale della direttiva IVA poiché sono ispiratori del regime speciale.

Oltre alla disposizione di cui sopra, sono pertinenti i seguenti articoli della direttiva IVA:

- (i) l’art. 307, paragrafo 1, in base a cui: *“Le operazioni effettuate, alle condizioni di cui all’art. 306, dall’agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come **una prestazione di servizi unica resa dall’agenzia di viaggio al viaggiatore**”.*
- (ii) L’art. 308, che recita: *“per le prestazioni di servizi unica resa dall’agenzia di viaggio è considerato come base imponibile e come prezzo al netto dell’IVA, ai sensi dell’art. 226, punto 8), il margine dell’agenzia di viaggio, ossia la differenza tra l’importo totale, al netto dell’IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto dall’agenzia di viag-*

gio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore”.

- (iii) L'art. 310, che stabilisce quanto segue *“Gli importi dell’IVA imputati all’agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all’articolo 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro”.*

Il regime speciale considera ai fini IVA tutti gli elementi che costituiscono il pacchetto o i servizi turistici resi come una prestazione unica. Ciò ha permesso di assoggettare ad IVA il margine dell’Agenzia di Viaggi nello Stato membro di residenza dell’Agenzia stessa che però non ha diritto di detrarre o richiedere il rimborso dell’IVA assolta o pagata sui servizi prestati. L’Agenzia di Viaggi organizzatrice assoggetterà ai fini IVA il proprio margine.

LEGISLAZIONE NAZIONALE

L'art. 74-ter della legge italiana sull'IVA (Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972, n. 633) (di seguito, "la legge") traspone nell'ordinamento giuridico interno le disposizioni comunitarie che disciplinano il regime speciale delle agenzie di viaggio. In particolare, il primo comma dell'art. 74-ter, nella misura in cui è pertinente ai fini della presente lettera di costituzione in mora, stabilisce quanto segue:

"Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale sono considerate come una prestazione di servizi unica. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche qualora le suddette prestazioni siano rese dalle agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari; le stesse disposizioni non si applicano alle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto dei clienti".

L'art. 74-ter della legge italiana sull'IVA è stato aggiunto nel DPR n. 633/72, dall'art. 1, del DPR del 29 gennaio 1979, n. 24, e quindi per recepire nell'ordinamento giuridico interno l'art. 26 della direttiva 77/388/CEE.

La formulazione attuale dell'art. 74-ter è però stata introdotta dall'art. 9, del Decreto Legislativo del 2 settembre 1997, n. 313, con il comma 5-bis aggiunto dal Decreto Legislativo 28 marzo 1998, n. 56, e che è in vigore dal 1 gennaio 1998. La modifica del testo originario si è resa necessaria, da un lato, per definire meglio l'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale IVA e, dall'altro, per specificare l'applicazione anche alle ipotesi di vendite effettuate tramite intermediari.

Nonostante la formulazione letterale, in base all'interpretazione data dall'Italia e dai altri Stati Membri dell'Unione Europea, l'applicazione del regime speciale è prevista non solo quando le Agenzie di Viaggi vendono il servizio al viaggiatore, ma anche quando il servizio viene venduto a un soggetto diverso dal viaggiatore. In particolare, il regime viene applicato quando l'agenzia di viaggio vende il servizio a un soggetto passivo che, a sua volta, rivenderà i servizi di viaggio, perché la normativa italiana non limita esplicitamente l'applicazione di un regime speciale ai servizi forniti al consumatore finale - il viaggiatore.

Nel corso degli ultimi 30 anni nel settore dell'organizzazione dei viaggi sono intervenute evoluzioni tali che si è reso necessario adeguare il campo di applicazione della direttiva: da un aumento considerevole degli operatori economici, lo sviluppo tecnologico che ha aperto nuovi canali per la distribuzione dei servizi (internet e le transazioni elettroniche, ecc.) non immaginabili

negli anni '70, fino alla creazione di nuove tipologie di imprese (consorzi, network, ecc.). Proprio allo scopo di evitare possibili distorsioni nell'applicazione del regime speciale IVA, e continuare ad assicurare che il gettito IVA sui servizi resi andasse agli Stati membri in cui sono fruiti, e l'IVA sul margine restasse allo Stato membro in cui l'agenzia di viaggi organizzatrice risiede, sono state emanate una serie di disposizioni di attuazione ed in particolare l'art. 3 del Regolamento - recante particolari modalità di applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo - approvato con il Decreto del Ministero delle Finanze 30 luglio 1999, n. 340 - entrato in vigore a partire dal 1 novembre 1999 - che recita: *"per le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto proprio, relative a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti, per le prestazioni dei mandatari senza rappresentanza, nonché per le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo di cui al comma 3, dell'articolo 1, l'imposta si applica sulla differenza, al netto del tributo, tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo ed il costo del servizio turistico, comprensivi dell'imposta"*.

La Commissione Europea aveva eccepito, che le modalità di applicazione del regime speciale che risultano essere in vigore in Italia, non rispettassero il diritto comunitario nella sua forma attuale. Riteneva che non fosse applicabile quando i servizi di viaggio vengono venduti a un soggetto diverso dal viaggiatore e, in particolare, quando i servizi vengono resi a clienti commerciali per una successiva rivendita. La Sentenza della Corte di Giustizia Europea nella causa C-232/2011 ha ribaltato il parere della Commissione Europea rilevando sì che il diritto comunitario non è applicato in modo strettamente letterale rispetto alla formulazione attuale ma in ogni caso viene rispettata la disposizione nella misura in cui il regime speciale IVA si applica ogni qualvolta i servizi sono resi, alla fine della catena distributiva, al cliente consumatore finale - viaggiatore.

Un esempio può aiutare a capire meglio i casi in cui il regime speciale è applicabile. L'agenzia di viaggio "A" vende un servizio all'agenzia di viaggio "B" per € 150 (per semplicità nell'esempio non si considera l'IVA) e "B" vende il servizio, a proprio nome, al viaggiatore "C" per € 200.

Il regime speciale deve essere applicato sia fra "A" e "B" sia tra "B" e "C".

Nell'esempio menzionato se non venisse applicato il regime speciale IVA nella transazione tra "A" e "B" ma solo tra "B" e "C", si creerebbe una distorsione nella competizione tra operatori appartenenti allo stesso settore, che svolgono attività sostanzialmente simili anche se in stadi diversi della catena della produzione e distribuzione degli stessi servizi, provocata dall'applicazione di un diverso regime IVA alla stessa operazione. Per il principio di neutralità dell'imposta e per il principio di eguaglianza di trattamento fiscale non è possibile applicare alla stessa operazione regimi fiscali diversi.

Una diversa posizione non è giustificata dalla formulazione letterale delle disposizioni della direttiva IVA e ulteriormente corroborata dal sistema di tali disposizioni e dai criteri interpretativi definiti dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

In primo luogo, per quanto riguarda la formulazione letterale delle disposizioni, l'art. 306 della direttiva limita l'applicazione del regime speciale alle agenzie di viaggi che agiscono in nome proprio **"nei confronti del viaggiatore"**. Una formulazione simile si trova all'articolo 307, primo comma, della stessa direttiva dove si ribadisce che il regime speciale si applica solo all'agenzia di viaggi che vende servizi al viaggiatore e non ad altre agenzie di viaggi a un livello precedente della catena.

La semplice lettura degli articoli 306-310 della direttiva IVA, induce a ritenere che il legislatore comunitario limiti l'utilizzo del regime speciale IVA alle vendite verso il viaggiatore. Vengono infatti utilizzate due espressioni diverse riguardo ai servizi di viaggio. Da un lato, cita i servizi resi dall'agenzia di viaggi **"nei confronti del viaggiatore"**. Si tratta, nell'esempio citato sopra, dei servizi resi in nome proprio da "B" a "C". Tale interpretazione sarebbe riduttiva delle reali transazioni tra operatori laddove tutti i servizi sono prestati nei confronti del consumatore finale - viaggiatore e quindi non si deve limitare l'applicazione del regime speciale alla transazione tra "B" e "C" poiché usualmente "B" ha acquistato a nome proprio ma per conto di "C" i servizi turistici organizzati da "A" e che sono fruiti da "C".

Dall'altro lato, il legislatore comunitario fa riferimento ai servizi **forniti all'agenzia di viaggi** e **"a diretto vantaggio del viaggiatore"** (articoli 308 e 310 della direttiva IVA). Nell'esempio si tratta dei servizi forniti da "A" a "B". Nella prassi commerciale ed operativa i servizi forniti dall'agenzia di viaggi "A" a "B" sono a diretto vantaggio del cliente "C" che è il consumatore finale - viaggiatore, conosciuto da "A" che, seppure tramite la vendita in proprio di "B", fornirà i servizi turistici a "C". Per tale motivo, anche se la formulazione letterale della direttiva nella versione attuale esclude l'applicazione del regime speciale alle prestazioni tra "A" e "B", è esteso il campo di applicazione del regime speciale IVA anche a tali transazioni per le ragioni sopra esposte e cioè per evitare che si possano verificare distorsioni nella competizione tra operatori che svolgono le stesse attività. Tale è l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In secondo luogo, per quanto riguarda il sistema delle disposizioni di cui all'articolo 306 e segg. della direttiva IVA, è opinione corrente che una delle caratteristiche di base del regime speciale consiste nel fatto che la base imponibile ai fini dell'IVA non è il corrispettivo percepito dall'agenzia di viaggi, ma il margine di quest'ultima.

Nella disposizione dell'ordinamento interno, l'art. 74-ter, comma 2, della legge IVA italiana specifica che *"ai fini della determinazione dell'imposta sulle operazioni indicate nel comma 1, il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta"*. In tale modo è assoggetto ad IVA il margine realizzato dall'agenzia di viaggi.

Si giunge così all'art. 308 della direttiva IVA, secondo cui il margine dell'agenzia di viaggi è *"la differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano a diretto vantaggio del viaggiatore"*. L'art. 2 del Regolamento, approvato con il Decreto del Ministero delle Finanze n. 340/1999 dispone che *"la base imponibile delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dell'articolo 1 è costituita dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo e i costi sostenuti dalla stessa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta"*. È stata quindi recepita correttamente la disposizione dell'art. 308 della direttiva IVA che disciplina le modalità di determinazione del margine dell'agenzia di viaggi.

Tornando all'esempio di cui sopra, la Commissione Europea aveva immaginato che il sistema di valutazione del margine dell'agenzia di viaggi avesse senso soltanto in relazione all'agenzia di viaggi "B". Nell'esempio il margine di "B" sarà la differenza fra l'importo versato da "C" (il viaggiatore) e il costo sostenuto da "B" per la prestazione di servizi effettuata a suo favore da "A", vale a dire € 50. Le stesse disposizioni, applicate ad "A", non avrebbero avuto senso. Sarebbe stato - a parere della Commissione Europea - del tutto irragionevole sostenere che il margine di "A" fosse la differenza fra "l'importo a carico del viaggiatore" (vale a dire "C") e i costi sostenuti da "A". La Sentenza della Corte di Giustizia Europea ha ribaltato del tutto tale impostazione confermando invece che il margine di "A" è invece chiaramente la differenza fra l'importo versato da "B" e i propri costi. È vero che "B" non è, e non può essere considerato, "il viaggiatore" ma discende comunque che il margine di "A" sarà dato dalla differenza tra l'importo pagato da "B", che senza dubbio non è il viaggiatore, e i propri costi che sono rappresentati dalle prestazioni di servizi forniti da terzi a diretto vantaggio di "C". Non si deve infatti dimenticare che "A" è normalmente un tour operator che ha organizzato il viaggio usufruito da "C" e che l'importo pagato da "C" di € 200 è costituito da una parte, esattamente € 150 che "B" rimette ad "A".

In sintesi le norme sulla base imponibile di cui all'art. 308 della direttiva IVA possono applicarsi alla prestazione fra "A" e "B", che deve pertanto essere inclusa nel regime speciale. Se nell'esempio considerato si ipotizza che il costo dei servizi organizzati da "A" sia pari a €

100 (per semplicità senza IVA), il margine di "A" è di € 50 e deve essere assoggettato al regime speciale analogamente al margine di "B" che è pari a € 50. In definitiva il margine dell'attività di organizzazione è di € 100 (i servizi forniti a "C" hanno un costo di € 100) che deve essere assoggettato allo stesso regime speciale anche se il suddetto margine è suddiviso € 50 di competenza di "A" e € 50 spettante a "B". Se così non fosse si dovrebbe applicare al margine di "B" il regime speciale IVA e al margine di "A" il regime ordinario IVA, nonostante si tratti della stessa operazione, i servizi sono stati forniti a "C" da "A", con una evidente disparità di trattamento fiscale.

Con il termine "Imprese di Viaggi e Turismo organizzatrici" si indicano in realtà due tipologie di Imprese che esercitano le seguenti attività:

- a) realizzazione di pacchetti turistici "tutto compreso", giri turistici (escursioni e visite guidate) ed altri servizi turistici, organizzati in nome proprio e per conto dei clienti e che sono venduti al pubblico per mezzo del canale distributivo costituito dalle Agenzie di Viaggi intermediarie, tale tipologia di Imprese è comunemente conosciuta con il termine di Tour Operator.
- b) l'Agenzia di Viaggi organizzatrice, che commercializza direttamente, attraverso i propri punti vendita, pacchetti, giri turistici e servizi simili, organizzati in nome proprio e per conto del cliente/consumatore finale.

L'impresa rientrante nella fattispecie a) è di dimensioni generalmente superiori alla media del settore sia in termini di numero di addetti sia di volume d'affari. L'ambito operativo consiste nel contatto e nella conclusione di contratti con i fornitori di servizi turistici principalmente operanti nel campo dei trasporti passeggeri e della ricettività alberghiera ed extra alberghiera, oltre che del settore assicurativo, delle telecomunicazioni, ecc. Tutto ciò al fine di realizzare pacchetti turistici "tutto compreso", i cosiddetti "viaggi a forfait" che, sulla base della predisposizione di cataloghi illustrativi, vengono venduti al pubblico per mezzo del canale distributivo costituito dalle Agenzie di Viaggi intermediarie.

In Italia tramite questo canale viene venduto circa l'80% della totalità dei pacchetti turistici, mentre gli altri canali sono rappresentati dalle nuove tecnologie come internet che consentono l'acquisto diretto da parte del cliente/consumatore finale. Altre vendite possono essere perfezionate a seguito di contrattazioni condotte con persone giuridiche (viaggi per incentivazione del personale della società cliente, premi per la clientela di queste, organizzazione di congressi, ecc.).

La vendita al pubblico dei pacchetti viene effettuata al prezzo indicato dal Tour Operator. L'Agente di Viaggi intermediario incassa il corrispettivo dei servizi acquistati dal cliente. Quest'ultimo riceverà, prima della partenza, i titoli di viaggio da parte del Tour Operator che appoggia la relativa documentazione presso l'Agenzia intermediaria (fattura intestata al cliente e, di regola, domiciliata presso l'Agenzia intermediaria ex art. 74/Ter, comma 7, del D.P.R. n. 633/72).

A scadenze fisse e dietro presentazione di apposita rendicontazione, l'Agenzia di Viaggi intermediaria trasferisce tali importi al Tour Operator deducendo la propria percentuale di provvigione, stabilita in apposito contratto e per la quale il Tour Operator procede all'emissione entro il mese successivo di una fattura riepilogativa mensile per le provvigioni corrisposte a ciascuna Agenzia di Viaggi intermediaria (autofattura di provvigioni) in base all'art. 74/Ter, comma 8, del D.P.R. n. 633/72.

Per quanto riguarda l'Agenzia di Viaggi organizzatrice rientrante nella fattispecie b), questa vende direttamente, attraverso i propri punti vendita, pacchetti, giri turistici e servizi singoli al cliente/consumatore finale.

Nelle Agenzie di Viaggi e Turismo gli introiti derivanti dall'attività individuabile nell'oggetto sociale sono:

- a) i corrispettivi delle vendite di pacchetti e servizi turistici organizzati in nome proprio e per conto dei clienti;
- b) le provvigioni e i compensi derivanti dall'attività di intermediazione, ossia di vendita di viaggi e soggiorni organizzati da altri operatori turistici;
- c) i compensi di intermediazione per la attività posta in essere in nome e per conto del cliente;
- d) i rimborsi spese per l'esecuzione di servizi in nome e per conto dei clienti come telefonate, prenotazioni di servizi (alberghi, noleggi, ecc.). Si tratta dei cosiddetti diritti di agenzia.

Le prime tre categorie di introiti sono certamente ricavi, ossia componenti positivi di reddito. Anche i rimborsi di spesa di cui alla categoria della lettera d) rappresentano ricavi e sono definiti diritti di agenzia in quanto costituiscono rimborsi forfetari di spese. In tale ipotesi l'agenzia rileva i diritti di agenzia tra i propri corrispettivi ordinari.

Infatti la natura di corrispettivi deriva proprio dalla impossibilità di determinare esattamente le spese sostenute (telefonate, utilizzo carta di credito, ecc.), le agenzie forfetizzano gli importi che i clienti sono chiamati a rimborsare: quando ciò si verifica, non essendo possibile calcolare la differenza fra spesa sostenuta e rimborso, sia la prima sia il secondo devono essere considerati componenti di reddito per l'intero ammontare (gli addebiti ai clienti relativi ai rimborsi forfetari sono infatti assoggettati ad IVA con aliquota ordinaria).

MOMENTO IMPOSITIVO

Ai fini della determinazione del reddito da assoggettare alle imposte dirette, occorre determinare il momento in cui i su elencati introiti sono da prendere in considerazione.

L'art. 109 del TUIR afferma che i corrispettivi delle cessioni di beni mobili si considerano conseguiti nella data in cui ha avuto luogo la consegna o la spedizione; mentre quelli delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti nella data in cui le stesse prestazioni sono ultimate. Pertanto, in relazione alle quattro categorie di ricavi sopra elencate, il momento del loro conseguimento può essere individuato come segue:

- a) per quanto concerne il ricavo conseguito dalle vendite di pacchetti e servizi turistici, organizzati in nome proprio, nel giorno in cui ha termine il viaggio o il soggiorno: quando un viaggio ha inizio nel mese di dicembre (si ricorda che ai fini IVA il regime speciale dell'art. 74-ter, del DPR n. 633/72 stabilisce che il momento impositivo coincide con la data di partenza del viaggio o inizio del soggiorno, in pratica con la data di erogazione del primo servizio) e termina nel mese di gennaio, il ricavo si intende conseguito nell'esercizio in cui si è concluso il viaggio;
- b) per quanto attiene ai servizi di intermediazione e quindi alle provvigioni riconosciute dall'organizzatore, il momento del conseguimento del ricavo (che ai fini IVA si è visto coincidere con l'emissione della relativa fattura a carico del corrispondente), si verifica alla consegna al cliente del voucher ovvero, in assenza di tale documento, al ricevimento da parte dell'impresa di viaggi della conferma di prenotazione e/o estratto conto dell'organizzatore;

LE AGENZIE DI VIAGGI E LA TERRITORIALITÀ IVA

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la Circolare 21 giugno 2010, n. 36/E, una serie di chiarimenti in merito alla disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (modelli INTRASTAT).

Con riferimento alle operazioni delle Agenzie di Viaggi si esamineranno sia a le prestazioni relative all'attività di organizzazione di pacchetti e servizi turistici sia riguardo all'intermediazione svolta dalle agenzie di viaggi.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il regime speciale IVA per l'attività di organizzazione di pacchetti e servizi turistici, di cui agli artt. da 306 a 310 della Direttiva 2006/112/CE, recepiti in Italia dall'art. 74-ter, D.P.R. n. 633/72 e dal Decreto ministeriale n. 340/1999, non ha subito variazioni in relazione alle modifiche sulla territorialità delle prestazioni di servizi e sulla conseguente presentazione dei modelli INTRASTAT. Pertanto, la vendita di pacchetti e servizi turistici, rientranti nel regime speciale del predetto art. 74-ter, in quanto considerata come un servizio unico, segue la regola di imposizione nel Paese del prestatore (vale a dire dell'agenzia di viaggi organizzatrice). Tale operazione, se è compiuta nei confronti di un soggetto passivo IVA stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea, non deve neppure essere inserita negli elenchi INTRASTAT. Anche se si tratta di un singolo servizio (ad esempio solo volo o solo hotel), precedentemente acquisito nella disponibilità dell'agenzia di viaggi e successivamente rivenduto dalla stessa, all'operazione si rende applicabile il regime speciale IVA dell'art. 74-ter, comma 5-bis, D.P.R. n. 633/72, e quindi non deve essere riepilogata nei modelli INTRASTAT. Lo stesso sul versante degli acquisti, dove l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'acquisto da parte del tour operator del singolo servizio (volo, hotel, ecc.) non deve essere incluso negli elenchi INTRASTAT, poiché tali acquisti rientrano tra quelli oggetto di deroga ai fini della territorialità, ai sensi degli artt. 7-quater e 7-quinquies, del D.P.R. n. 633/72 e d'altra parte, i servizi singolarmente considerati non rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggi, salvo che non ricorra la pre acquisizione di cui sopra. Anche la guida turistica, operando nel contesto di attività culturali, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 7-quinquies.

Altra conferma viene dalla disciplina fiscale dell'intermediazione per la prenotazione di singoli servizi, come ad esempio di prestazioni alberghiere, poiché a tale riguardo l'Agenzia delle Entrate ha ripetuto che l'agenzia di viaggi intermediaria, che agisce in nome e per conto del cliente soggetto passivo d'imposta stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea, dovrà seguire la regola generale di territorialità e quindi dovrà emettere fattura fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/72, indicando sulla fattura che l'operazione non

è soggetta ad IVA in Italia e rientra nel “reverse charge”, da riepilogare nel modello INTRASTAT. La ratio di tale interpretazione era già stata enunciata, sia pure riguardo ad un’altra fattispecie, con la Risoluzione Agenzia delle Entrate 1° giugno 2010, n. 48/E, nella quale si precisa che le prestazioni di agenzia, alla luce della disposizione comunitaria contenuta nell’art. 47 della Direttiva 2006/112/CE, si riferiscono esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari. Ciò in quanto le prenotazioni delle agenzie di viaggi, ancorché correlate all’utilizzo delle camere di albergo, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con l’immobile. Né la circostanza abituale di eseguire le prenotazioni attraverso internet, può servire a qualificare il servizio come commercio elettronico. Infatti, il mezzo elettronico costituisce un mero strumento di raccolta delle prenotazioni ed è utilizzato al fine della comunicazione, come un telefono o un fax. Quindi il servizio di intermediazione reso in nome e per conto di un soggetto passivo comunitario, diviene territorialmente rilevante nel Paese del committente e deve essere rilevato negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni rese. Dall’altra parte gli alberghi che corrispondono provvigioni ad agenzie di viaggi comunitarie, dovranno inquadrare le transazioni nell’ambito di applicazione dell’art. 7-ter e non del 7-quater, e rilevare le operazioni negli elenchi riepilogativi delle prestazioni ricevute.

DETRAIBILITÀ IVA RELATIVA AI SERVIZI ALBERGHIERI E DI RISTORAZIONE

Con l'entrata in vigore, dal 1 settembre 2008, della disposizione, introdotta con l'art. 83, commi 28-bis e 28-ter, della Legge 6 agosto 2008, n. 133, che prevede la detraibilità dell'IVA relativa ai servizi alberghieri e di ristorazione, si è rischiato una forte penalizzazione per i clienti che si rivolgono alle imprese di viaggi. È di tutta evidenza che, al fine di poter fruire di tale detrazione, il cliente - soggetto passivo d'imposta - dovrà ricevere una fattura che esponga l'imposta pagata. Le imprese per le trasferte dei loro dipendenti e collaboratori ed i liberi professionisti che soggiornano fuori dalla sede di attività per motivi di lavoro hanno interesse a recuperare l'IVA assolta sui servizi alberghieri e di ristorazione utilizzati durante la trasferta.

Le agenzie di viaggi, che maggiormente vendono tali servizi alla loro clientela, per l'attività di organizzazione di servizi comprendenti anche prestazioni alberghiere e di ristorazione, se creano un pacchetto omnicomprendivo e lo vendono ad un corrispettivo globale, devono emettere una fattura in base al regime IVA speciale ex art. 74-ter del DPR n. 633/72 senza separata indicazione dell'imposta. La conseguenza è dunque chiara e cioè che un cliente - soggetto passivo d'imposta - che compra da un'agenzia di viaggi servizi alberghieri e di ristorazione usufruiti durante una trasferta non può trarre profitto dal provvedimento di detraibilità, dal momento che riceve una fattura che non può esporre l'IVA applicata. Al contrario il cliente che acquista gli stessi servizi da un albergo o da un fornitore di servizi di ristorazione ottiene i benefici del provvedimento di detrazione, dal momento che tali imprese non sono soggette al divieto di esposizione dell'IVA in fattura. Si verifica quindi una palese distorsione nella competizione tra imprese appartenenti allo stesso settore venutosi a creare a causa di un mancato coordinamento tra le disposizioni fiscali che troppo spesso si stratificano senza che siano invece ricondotte a sistema. Il problema si complica ulteriormente poiché il regime IVA speciale deriva dalla normativa comunitaria che stabilisce regole precise per l'applicazione di tale regime. Ad esempio considera ai fini IVA tutti gli elementi, acquistati in nome proprio dall'agenzia di viaggi, che costituiscono il pacchetto o i servizi turistici resi, come una prestazione unica e pertanto fatturati ad un corrispettivo globale. Non sono al momento neppure consentite deroghe ai principi sanciti nella direttiva europea. Infatti la richiesta di deroga presentata dallo Stato italiano all'indomani dall'emanazione della disposizione, contenuta nella legge finanziaria 2008, sulla detraibilità IVA per i servizi alberghieri usufruiti dai clienti delle agenzie di viaggi che partecipano ad un congresso, convegno od evento similare è stata respinta dalla Commissione europea. In tempi non sospetti però, siamo nel maggio del 2002, la Commissione europea aveva già presentato una proposta di modifica della direttiva che andava nella direzione di aggiornare il regime IVA speciale.

Si può comunque fare qualcosa anche nelle more della revisione della direttiva comunitaria, tenendo a mente l'obiettivo di non rendere incompatibile le disposizioni di attuazione con la normativa comunitaria. Per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi relative alle prestazioni alberghiere ed a somministrazione di alimenti e bevande rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta, il cui prezzo non risulti incluso nel corrispettivo globale per la realizzazione del viaggio, e non siano state precedentemente acquisite, l'agenzia di viaggi può applicare il regime ordinario dell'IVA. L'acquisto in nome proprio di servizi da altri soggetti passivi non costituisce l'unico criterio per l'applicazione del regime IVA speciale. Occorre un altro requisito essenziale e cioè che le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi realizzino un viaggio affinché siano considerate una prestazione unica e quindi soggetta al regime IVA speciale. Pertanto pur se l'acquisto dei servizi viene effettuato in nome proprio dall'agenzia di viaggi ma non si concretizza nella realizzazione di un viaggio, il regime speciale IVA non si può applicare. Ne consegue quindi che ad esempio nella vendita del solo soggiorno alberghiero, non acquisito precedentemente nella disponibilità dell'agenzia di viaggi, non si rende applicabile il regime IVA speciale in quanto mancherebbe il requisito della realizzazione del viaggio come disposto dalla normativa comunitaria.

CERTIFICAZIONE DEI COMPENSI D'INTERMEDIAZIONE PER LA VENDITA DI BIGLIETTERIA AEREA E DI DIRITTI D'AGENZIA PER L'ESECUZIONE DI SERVIZI TURISTICI

Secondo la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2004, n. 125/E, i compensi richiesti dalle agenzie di viaggi e turismo per la prenotazione e l'emissione di biglietteria aerea nei confronti dei clienti, devono essere assoggettati ad IVA, aliquota del 22%, se si riferiscono a biglietti aerei nazionali; mentre sono non imponibili IVA in base all'art. 9, comma 1, punto 7, del D.P.R. 633/1972, se sono relativi a biglietti aerei internazionali.

Ai compensi corrisposti direttamente dai clienti alle agenzie di viaggi, si applicano i sistemi ordinari di certificazione di cui al D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 (alternatività tra ricevuta fiscale, scontrino fiscale e fattura), secondo quanto chiarito con la Circolare del Ministero delle Finanze n. 97/E del 4 aprile 1997 (si veda anche quanto riportato nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 328 del 24 dicembre 1997).

I compensi d'intermediazione richiesti ai clienti dalle agenzie di viaggi e turismo, per l'attività di intermediazione nella vendita di biglietteria aerea, rappresentano già da diversi anni la remunerazione principale del servizio di intermediazione effettuato dalle agenzie di viaggi e turismo. La modifica del sistema è stata la diretta conseguenza del sostanziale azzeramento delle provvigioni avvenuto nel 2003, riconosciute dai vettori aerei (attualmente, infatti, la media delle provvigioni, per la maggior parte delle compagnie aeree, è pari all'1% lordo della tariffa commissionabile, tasse e diritti esclusi).

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 29 settembre 2004, n. 125/E, ha precisato che i compensi richiesti dalle agenzie di viaggi e turismo per la prenotazione e l'emissione di biglietteria aerea nei confronti dei clienti, devono essere assoggettati ad IVA, aliquota del 22%, se si riferiscono a biglietti aerei nazionali; mentre, configurano operazioni non imponibili IVA ex art. 9, comma 1, punto 7, del D.P.R. n. 633/72, se relativi a biglietti aerei internazionali. Ora, poiché il compenso corrisposto dai clienti, non è riferibile a prestazioni di marginale importanza in quanto non destinato a coprire le spese direttamente connesse alla mera esecuzione del servizio, (costituisce, invece, un vero compenso per l'attività di intermediazione), non può trovare applicazione la disposizione di esonero dalla certificazione fiscale, recata dall'articolo 2, comma 1, lettera ff), del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696.

In merito alle modalità di certificazione, pertanto, i compensi corrisposti direttamente dai clienti alle agenzie di viaggi, risultano assoggettati, ricorrendone i presupposti, ai sistemi ordinari di certificazione di cui al predetto D.P.R. n. 696/1996 (alternatività tra ricevuta fiscale, scontrino

fiscale e fattura), secondo quanto chiarito con la Circolare del Ministero delle Finanze del 4 aprile 1997, n. 97/E (opportuno è anche il confronto con quanto riportato nella Circolare del Ministero delle Finanze 24 dicembre 1997, n. 328/E). Le agenzie di viaggi, quindi, sono tenute a certificare tali compensi, attraverso l'emissione della ricevuta fiscale ovvero con la fattura se richiesta dal cliente.

La citata Risoluzione, tuttavia, ha consentito che gli obblighi di certificazione dei compensi, corrisposti direttamente dai clienti alle agenzie di viaggi, siano assolti mediante l'emissione di tagliandi, sostitutivi della ricevuta fiscale, annessi al biglietto aereo, in cui siano indicati i seguenti dati ed elementi obbligatori: la ditta, la denominazione o ragione sociale e la partita IVA dell'agenzia di viaggi che emette il documento; la data di emissione; il numero progressivo, costituito dal numero del biglietto aereo e dal codice identificativo IATA; il compenso d'intermediazione (imponibile, imposta, aliquota applicata nell'ipotesi di trasporto nazionale, titolo di non imponibilità nell'ipotesi di trasporto internazionale); i dati relativi al trasporto - ripresi dal biglietto aereo - a cui il compenso si riferisce. Il numero identificativo assegnato dalla IATA a ciascuna agenzia di viaggi, che ha ottenuto dall'Ente stesso l'abilitazione all'emissione della biglietteria aerea, è stato ritenuto dall'Amministrazione finanziaria un elemento sufficiente a garantire l'inalterabilità del tagliando in questione, anche per effetto della garanzia rappresentata dal numero del biglietto aereo, riportato sul tagliando, di far parte di uno stock di numeri assegnati a ciascuna agenzia di viaggi abilitata IATA, sequenziale e senza possibilità di modifica e/o alterazione.

L'agenzia di viaggi, inoltre, diviene un'agenzia IATA, soltanto quando tale Ente abbia riscontrato la sussistenza di determinati requisiti professionali e di affidabilità. In conclusione, i tagliandi annessi al biglietto di trasporto, sono idonei ad assolvere gli obblighi di certificazione dei compensi, direttamente corrisposti alle agenzie di viaggi dai propri clienti, senza che ciò comporti la modifica della funzione sostitutiva di scontrino fiscale, assolta dal titolo di viaggio (si veda anche la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2001, n. 93).

Per quanto concerne il momento impositivo, vale a dire quando un'operazione si deve considerare effettuata ai fini IVA, l'articolo 6, commi 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972, individua tale momento, per le prestazioni di servizio, all'atto del pagamento del corrispettivo, ovvero all'atto dell'emissione della fattura limitatamente all'importo fatturato.

Ne consegue pertanto, che qualora le agenzie di viaggi intendano avvalersi della procedura in esame, l'operazione si dovrà considerare effettuata al momento di emissione del titolo di viaggio. I compensi d'intermediazione dovranno essere annotati nel registro dei corrispettivi, tenuto ai sensi dell'art. 24, del D.P.R. n. 633/72, ed i tagliandi archiviati.

Per quanto riguarda, invece, i diritti d'agenzia, in altre parole i rimborsi forfetari di spese richiesti dalle agenzie di viaggi e connessi alle prenotazioni di servizi in nome e per conto della clientela, si rende applicabile l'art. 2, comma 1, lettera ff), del DPR n. 696/96, dove è previsto l'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi, relativi alle prestazioni rese dalle agenzie di viaggi e turismo e concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente.

La Circolare del Ministero delle Finanze 4 aprile 1997, n. 97/E - richiamata dalla citata Risoluzione n. 125/2004 - circoscrive l'esclusione dall'obbligo di certificazione, a tutte quelle prestazioni aventi ad oggetto non l'organizzazione di viaggi e soggiorni o la loro intermediazione, ma la mera esecuzione di servizi connessi alla prenotazione del servizio turistico e prestatati nell'interesse del cliente dall'agenzia di viaggi (ad esempio i rimborsi spese telefoniche per prenotazioni di alberghi e di biglietti di viaggio, servizi di vidimazione di passaporti e servizi similari).

Le transazioni che riguardano l'intermediazione dell'agenzia di viaggi nella vendita di biglietteria aerea, dovrebbero in ogni caso essere suddivise in due categorie principali:

- a) intermediazione nella vendita di biglietteria aerea a clienti privati (non soggetti passivi IVA);
- b) intermediazione nella vendita di biglietteria aerea a clienti aziende/professionisti (soggetti passivi IVA).

Nella fattispecie a) l'agenzia dovrebbe emettere e consegnare al cliente privato i seguenti documenti:

- a.1) biglietto aereo;
- a.2) documenti / bolle di consegna dei titoli di viaggio;
- a.3) tagliando sostitutivo della certificazione fiscale per il compenso d'intermediazione applicato per la biglietteria aerea. Attualmente è possibile stampare il tagliando attraverso i principali sistemi di tele-prenotazione - CRS - utilizzati dalle agenzie di viaggi.

Con riferimento all'ipotesi b) l'agenzia di viaggi dovrebbe consegnare ai clienti aziende / professionisti, con i quali è stato stipulato un accordo scritto per la consulenza e gestione dei viaggi d'affari, la seguente documentazione:

- b 1) biglietti aerei;
- b 2) documenti / bolle di consegna dei titoli di viaggio;
- b 3) rendiconto periodico (mensile, trimestrale, ecc., in base agli accordi intercorsi) riepilogativo di tutti i servizi turistici intermediati dall'agenzia di viaggi, comprendente anche i compensi d'intermediazione per la biglietteria. Per i compensi d'intermediazione sarà emessa apposita fattura, come richiesta dal cliente azienda / professionista;
- b 4) fattura per i compensi d'intermediazione nella vendita di biglietteria aerea, assoggettati ad IVA, aliquota del 22%, se si riferiscono a biglietti aerei nazionali; mentre sono non imponibili IVA ex art. 9, c. 1, punto 7, del D.P.R. n. 633/72, se relativi a biglietti aerei internazionali.

I diritti di agenzia ovvero i rimborsi spese, pertanto, sono esclusi dall'obbligo di certificazione fiscale, salvo l'ipotesi di richiesta da parte del cliente dell'emissione della fattura. Tuttavia, si ritiene opportuno inserire, nei documenti consegnati al cliente a titolo di quietanza, anche i diritti di agenzia eventualmente applicati nei confronti del cliente stesso, con il richiamo all'esonerato dall'emissione della certificazione fiscale.

Al contrario, la scelta di inserire nella fattura da consegnare al cliente, anche gli importi relativi ai corrispettivi dei servizi turistici (nella fattispecie gli importi relativi ai biglietti aerei) piuttosto che procedere, come appena visto, all'emissione della rendicontazione, e la conseguente esclusione dalla base imponibile in base all'art. 15³ del D.P.R. n. 633/72, può comportare alcune problematiche, di seguito evidenziate. A tale riguardo (l'Amministrazione finanziaria si è più volte pronunciata, al fine di rilevare accuratamente la differenza fondamentale tra anticipazione fatta in nome e per conto del cliente - esclusa dalla base imponibile - e spesa inerente l'esecuzione della prestazione, compresa nella base imponibile), poiché usualmente l'agenzia di viaggi, soprattutto per motivi di lavoro o d'affari, anticipa in nome e per conto del cliente, i corrispettivi dei servizi turistici prenotati (in particolare i biglietti aerei sono emessi dall'agenzia di viaggi e pagati ai vettori aerei tramite il sistema BSP il 15 del mese successivo all'emissione dei biglietti stessi), gli accordi commerciali con i clienti, aziende e professionisti, solitamente prevedono il pagamento dilazionato rispetto alla suddetta scadenza (a 30/60 giorni dall'emissione della rendicontazione che avviene a fine mese). Se ricorre tale presupposto, si è alla presenza di

³L'art. 15, c. 1, n. 3) del D.P.R. n. 633/72, prevede che determinate somme non concorrono alla formazione della base imponibile, se sono dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate.

un'anticipazione in nome e per conto del cliente. Tuttavia, tale requisito non sempre ricorre per altre tipologie di servizi turistici, il cui pagamento ai fornitori non è anticipato dall'agenzia di viaggi e rimborsato dal cliente, ma è corrisposto dal cliente prima del pagamento ai fornitori. In ogni caso, tale condizione deve sempre essere verificata, ai fini della corretta applicazione del citato art. 15, c. 1, n. 3) del D.P.R. n. 633/72.

In aggiunta, poiché molto spesso non vi è identità tra il cliente a cui è intestata la fattura ed il consumatore finale del servizio turistico (ad esempio la fattura è intestata alla società, mentre il passeggero può essere un dipendente, un collaboratore o anche un terzo che viaggia per conto della società stessa), in questi casi, ponendosi un problema di corretta identificazione della controparte, a cui fa riferimento l'art. 15, c. 1, n. 3), e di corrispondenza tra il cliente a cui è intestata la fattura e la documentazione concernente al viaggio (biglietto aereo), è necessario dimostrare la relazione intercorrente tra i due soggetti.

Non trascurabile, in ultima battuta, è la difficoltà di documentare i rimborsi inseriti in fattura, poiché si tratterebbe di allegare alla fattura stessa i biglietti aerei emessi per conto della società-cliente.⁴

⁴È assolutamente indispensabile rispettare il dettato dell'art. 15, c. 1, n. 3), del D.P.R. n. 633/7, che condiziona l'esclusione dalla base imponibile dei rimborsi, purché regolarmente documentati.

BIGLIETTO AEREO ELETTRONICO

Secondo la Risoluzione ministeriale del 28 novembre 2007, n. 349/E il titolo di viaggio, emesso in formato elettronico non modificabile e contraddistinto da una numerazione progressiva, conserva l'attitudine a documentare il corrispettivo in capo alla ditta che effettua il trasporto, purché il documento sia conforme alle disposizioni contenute nel D.M. 30.06.1992. Il biglietto di trasporto infatti assolve la funzione di scontrino fiscale in base a quanto stabilito dall'art. 1, comma 3, del DPR 21.12.1996, n. 696. L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n. 349/E, ha sottolineato la necessità che il biglietto elettronico riporti tutti gli elementi elencati dall'art. 1, comma 3 del richiamato D.M., ed in particolare che contenga il numero progressivo. Non è pertanto sufficiente il codice unico di identificazione delle prenotazioni (PNR) poiché nella prassi operativa, soprattutto del trasporto aereo, tale numero non è progressivo; mentre il titolo di viaggio può anche essere stampato in un momento successivo alla sua emissione, non incidendo sulla funzione suppletiva di scontrino fiscale, né sugli ulteriori adempimenti di rendicontazione e contabilizzazione ai fini civilistici e fiscali.

Per le prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi veicoli e bagagli al seguito, l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. La disposizione è contenuta nell'art. 22, comma 1, punto 3), del DPR n. 633/72.

È il titolo di viaggio che assolve la funzione di scontrino fiscale.

Il D.M. 30.06.1992 ha stabilito le caratteristiche che il biglietto di trasporto, con qualunque mezzo esercitato, deve avere per poter svolgere la funzione suppletiva allo scontrino fiscale in base a quanto previsto dall'art. 1, comma 3, del DPR 21.12.1996, n. 696.

In particolare l'art. 1, comma 3 del D.M. del 1992 prevede che *"il biglietto di trasporto deve contenere in ogni caso le seguenti indicazioni:*

- a) *ditta, denominazione o ragione sociale o nome e cognome della persona fisica ovvero il logo distintivo dell'impresa e numero di partita IVA del soggetto emittente il titolo di viaggio o che effettua la prestazione di trasporto;*
- b) *descrizione delle caratteristiche del trasporto;*
- c) *ammontare dei corrispettivi dovuti;*

- d) *numero progressivo;*
- e) *data da apporre al momento dell'emissione o della utilizzazione”.*

L'art. 2, comma 1, del D.M. 30.06.1992 dispone inoltre che anche il documento costituito da un supporto con banda magnetica o con microprocessore, anche interattivo, suscettibile di nuova programmazione per ulteriori utilizzi, può essere considerato biglietto di trasporto. In tal caso se non è possibile indicare gli elementi previsti dall'art. 1, comma 3, del D.M. 30.06.1992, i soggetti emittenti devono tenere apposita contabilità di carico e scarico degli stessi supporti che dovranno contenere un proprio numero di riconoscimento al fine di consentire il controllo.

La riconduzione del titolo di viaggio a contenuti comuni costituisce proprio uno strumento gestionale per le aziende di trasporto e di controllo per il Fisco. In particolare per l'ipotesi del biglietto aereo elettronico, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che occorre predisporre un'apposita contabilità che permetta di avere traccia dei corrispettivi concernenti il trasporto effettuato.

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. 349/E ha quindi chiarito che l'emissione del titolo di viaggio con le modalità sopra illustrate, ossia un documento conforme alle disposizioni contenute nel D.M. 30.06.1992, seppure in formato elettronico non modificabile e contraddistinto da una numerazione progressiva, conserva la sua "attitudine a documentare il corrispettivo" in capo alla ditta di trasporto.

Nella prassi del trasporto aereo è sempre più frequente l'acquisto del biglietto da parte del cliente con strumenti informatici (web). Il cliente può stampare a propria cura il documento di trasporto, emesso in formato elettronico, e contraddistinto da univoca numerazione progressiva. Tale numerazione deve però essere effettivamente progressiva, poiché non è sufficiente il codice univoco di identificazione della prenotazione (cosiddetto PNR) poiché nel trasporto aereo tale numero non è affatto progressivo. Si tratta quindi di due numeri diversi: il numero del biglietto aereo è effettivamente progressivo e si trova anche sulla ricevuta (electronic itinerary receipt) che il cliente può richiedere al banco dell'accettazione del proprio volo, ovvero attraverso gli apparecchi di self-ticketing presenti negli aeroporti; o scaricabile sul proprio "mobile"; mentre il numero che identifica la prenotazione (PNR) non è affatto progressivo e oltretutto risulta anche modificabile.

La facoltà di stampa del documento in un momento successivo alla sua emissione non incide sulla sua funzione suppletiva di scontrino fiscale, né sugli ulteriori adempimenti di rendi-

contazione e contabilizzazione ai fini civilistici e fiscali, sempre che la “electronic itinerary receipt” contenga, seppure in formato elettronico, tutte le indicazioni obbligatorie dell’art. 1, c. 3, del D.M. 30.06.1992 essenziali a qualificare il titolo di viaggio, nonché ogni altra informazione utile ad individuare il tipo di servizio di trasporto reso (ad esempio il cognome e nome del passeggero, l’itinerario completo del viaggio, compresa l’indicazione degli aeroporti di imbarco e sbarco, numero e data del volo, il peso massimo consentito del bagaglio al seguito, ecc.).

È necessario che, in ogni caso, la “electronic itinerary receipt”, sin dal momento dell’acquisto del servizio, sia resa disponibile per la stampa a cura dello stesso cliente secondo le modalità dal medesimo prescelte (direttamente con mezzi propri, tramite macchine self-service presso gli aeroporti), che la medesima costituisca titolo legittimante per la fruizione del servizio di trasporto e, all’occorrenza, strumento gestionale e di controllo per l’impresa di trasporto.

L’Agenzia delle Entrate ha inoltre osservato che la procedura di vendita del servizio, che prevede l’attribuzione di un codice univoco di identificazione del contratto concluso con il cliente - che coincide con il codice di prenotazione - nonché il pagamento tramite mezzi elettronici (con conseguente rilevazione dei dati identificativi dell’intestatario), sembrano tali da garantire il rispetto degli ulteriori adempimenti formali e sostanziali previsti dalla disciplina fiscale.

Occorre, in ogni caso, che sia eseguita una rendicontazione e contabilizzazione giornaliera delle operazioni e dei relativi introiti negli appositi registri IVA e che la stessa sia dettagliata (ossia con la rilevazione della tratta percorsa, dell’offerta commerciale, del numero dei viaggiatori, del numero di volo, del corrispettivo pagato, delle modalità di pagamento, del codice IVA ai fini del relativo trattamento, del codice di viaggio). È necessario altresì che l’aggregazione dei dati concernenti le vendite tenga conto del trattamento contabile e fiscale delle singole operazioni sottostanti e che la rilevazione contabile degli introiti nel registro dei corrispettivi sia eseguita con riferimento al giorno di emissione del titolo di viaggio sul sito internet, ciò al fine di assolvere agli obblighi di registrazione disposti dalla normativa in materia di IVA e, nel contempo, permettere la corretta liquidazione dell’imposta del periodo.

Qualora inoltre il cliente chieda il rimborso delle somme pagate mediante la procedura informatica, il vettore deve istituire una cosiddetta “pratica di rimborso” (con attribuzione di un numero di identificazione), contenente tutti i dati ed i documenti relativi alla originaria prestazione di servizio ed alla sua risoluzione (generalità del cliente, ammontare del prezzo rimborsato distinto in imponibile ed imposta, i dati di riferimento del titolo di viaggio da rimborsare), nonché ogni informazione idonea a fornire garanzie in merito alla certezza dell’operazione di rimborso.

Infine l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che sia possibile effettuare l'archiviazione in formato elettronico di tutta la documentazione relativa ai titoli di viaggio emessi via internet, purché siano rispettati gli obblighi in merito previsti dalla disciplina contenuta nel D.M. 24.01.2004, e non sia compromessa l'eventuale ricostruzione dei corrispettivi in sede di controllo.

HOTEL ED AGENZIE DI VIAGGI

PRESTAZIONI DI SERVIZI ALBERGHIERI, DEPOSITI TRATTENUTI IN CASO DI DISDETTA ED ALTRE OPERAZIONI TRA ALBERGHI ED AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO

Secondo la Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 18 luglio 2007 nella causa C-277/05 le somme pagate a titolo di deposito in esecuzione di contratti aventi ad oggetto prestazioni alberghiere, che sono assoggettati in Italia ad IVA, aliquota ridotta del 10% in base a quanto disposto dal punto 120) della tabella A/3 - parte III - beni e servizi soggetti all'aliquota IVA del 10% - del DPR n. 633/72, devono essere considerate, qualora il cliente si avvalga della facoltà di disdetta consentitagli e le somme stesse siano trattenute dall'albergatore, quali indennità forfetarie di recesso versate ai fini del risarcimento del danno subito per effetto della rinuncia del cliente, senza che sussista un nesso diretto con un qualsivoglia servizio reso a titolo oneroso, ragione per cui tali somme non sono soggette ad IVA e quindi, per l'ordinamento giuridico italiano, escluse dal computo della base imponibile IVA ex art. 15, c. 1, punto 1, del DPR n. 633/72.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza del 18 luglio scorso si è pronunciata su una questione pregiudiziale di notevole interesse per il settore del turismo e delle attività ricettive. La causa principale è scaturita dal ricorso che la Société thermale, con sede in Francia, ha presentato alle competenti autorità francesi per poi giungere fino alla Corte di Giustizia europea.

La suddetta società svolge l'attività di gestione di stabilimenti termali, il che implica anche prestazioni alberghiere e di ristorazione. La società percepisce acconti versati dai clienti a titolo di caparra per la prenotazione dei soggiorni alberghieri. Tali acconti sono poi dedotti dal successivo pagamento dei corrispettivi delle prestazioni di soggiorno, oppure vengono trattenuti dalla società stessa in caso di rinuncia del cliente al soggiorno. A seguito di una verifica, le autorità fiscali francesi ritennero che le caparre trattenute dalla Société thermale, in caso di rinuncia del cliente, dovessero essere assoggettate ad IVA poiché esse costituirebbero il corrispettivo della prestazione consistente nella ricezione della prenotazione, nella creazione della relativa posizione contabile del cliente e nell'impegno da parte della Société thermale di garantire la prenotazione del soggiorno.

La Société thermale rilevava invece che le caparre in questione costituivano indennità versate a titolo di risarcimento del danno dalla medesima subito a causa della rinuncia dei propri clienti e come tali non soggette ad IVA.

Il Consiglio di Stato francese decideva quindi di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte europea la seguente questione pregiudiziale: *“se le somme versate a titolo di caparra nell’ambito di contratti di acquisto di prestazioni di servizi soggette ad IVA debbano essere considerate, laddove l’acquirente si avvalga della facoltà di disdetta consentitagli e tali somme vengano poi trattenute dal venditore, quali corrispettivi della prestazione di prenotazione e, come tali, assoggettate all’IVA, ovvero quali indennità di risoluzione versate a titolo di risarcimento del danno subito, a seguito dell’inadempimento del cliente, senza alcun nesso diretto con un qualsiasi servizio reso a titolo oneroso e, come tali, non assoggettate all’imposta medesima”*.

Contrariamente alle opinioni espresse da tutti gli Stati membri dell’Unione Europea, che hanno presentato il loro punto di vista sulla vicenda, così come ha fatto sia la Commissione europea e perfino - caso davvero eccezionale - l’Avvocatura generale - la Corte europea ha statuito che le somme versate a titolo di caparra nell’ambito di contratti relativi a prestazioni alberghiere soggette ad IVA devono essere considerate, qualora il cliente si avvalga della facoltà di disdetta consentitagli e le somme stesse siano trattenute dall’albergatore, quali indennità forfetarie di recesso versate ai fini del risarcimento del danno subito per effetto della rinuncia del cliente, senza che sussista un nesso diretto con un qualsivoglia servizio reso a titolo oneroso, ragion per cui tali somme non sono soggette all’IVA.

Nell’ipotesi invece che il contratto alberghiero venga interamente eseguito, la caparra viene imputata sul prezzo dei servizi forniti dall’albergatore e viene quindi assoggettata ad IVA. Il trattenimento della caparra, essendo invece conseguenza della disdetta del cliente serve a risarcire l’albergatore e non costituisce il corrispettivo di una prestazione autonoma ed individuabile e quindi non fa parte della base imponibile IVA.

La Corte giunge a tale conclusione considerando innanzitutto che la caparra non costituisce la remunerazione percepita dall’albergatore a titolo di corrispettivo di un servizio autonomo ed identificabile e pertanto né il versamento e né il trattenimento ricadono nell’ambito di applicazione della direttiva 2006/112/CE - che ha sostituito la direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 - in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all’imposta sulla cifra d’affari.

Tale conclusione non è contraddetta neppure, contrariamente a quanto hanno sostenuto alcuni Stati membri, dalla circostanza che nella maggior parte dei casi l’importo del danno e quello della caparra trattenuta non coincidano né dall’eventualità che le camere che si sono liberate a seguito della rinuncia possono essere occupate da nuovi clienti. Infatti trattandosi di un

risarcimento forfetario è del tutto normale che l'importo del danno subito possa superare quello della caparra trattenuta dall'albergatore ovvero essere inferiore a tale somma.

Il giudizio in commento è molto importante poiché esplica i suoi effetti nei confronti di tutte le imprese che richiedono al cliente il pagamento di una caparra al momento della prenotazione del servizio nell'ambito di un contratto per la fornitura di beni o la prestazione di servizi, incluso anche i contratti per la compravendita di pacchetti e servizi turistici. In ipotesi di disdetta da parte del cliente, la caparra trattenuta dall'agenzia di viaggi organizzatrice del pacchetto turistico deve essere considerata, in base al dispositivo della Sentenza in commento, fuori dal computo della base imponibile, trattandosi appunto di un risarcimento forfetario per il danno subito dall'agenzia organizzatrice.

Tale fattispecie è pertanto fuori dall'ambito di applicazione del regime speciale IVA delle agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter del DPR n. 633/72), ricadendo invece nel disposto dell'art. 15, c. 1, punto 1, del DPR n. 633/72.

La sentenza in commento è anche lo spunto per fare chiarezza nelle relazioni commerciali tra albergatori ed agenzie di viaggi. Le transazioni tra agenzie di viaggi ed alberghi / strutture ricettive spesso danno luogo a difficoltà di interpretazione e di corretto inquadramento IVA delle relative operazioni, sia quando l'agenzia di viaggi agisce in qualità di intermediaria nella vendita di servizi di alloggio in strutture alberghiere e simili, sia quando l'agenzia di viaggi interviene in qualità di organizzatore di pacchetti e servizi turistici.

In ipotesi in cui l'agenzia di viaggi svolga l'attività di intermediazione tra l'albergo ed il cliente/consumatore finale e quest'ultimo paghi l'intero importo all'agenzia di viaggi, l'albergo dovrà rilasciare al consumatore finale/fruttore del servizio alberghiero, al momento di ultimazione della prestazione, una ricevuta fiscale ovvero, a richiesta del cliente, una fattura intestata al cliente/consumatore finale, indicando che il debitore è l'agenzia di viaggi. Sarà poi cura dell'agenzia di viaggi rimettere il pagamento dell'importo al netto della provvigione riconosciuta dall'albergo per l'attività di intermediazione svolta dall'agenzia stessa, contestualmente all'invio della relativa fattura di provvigione.

Qualora invece non sia l'agenzia di viaggi a regolare il pagamento con l'albergo, pur nell'ambito dell'attività di mera intermediazione tra l'albergo ed il cliente/consumatore finale ma sia il cliente stesso ad effettuare il pagamento direttamente all'albergo, quest'ultimo dovrà rilasciare al consumatore finale/fruttore del servizio, al momento di ultimazione della prestazione, la ricevuta fiscale ovvero, a richiesta del cliente, una fattura con l'indicazione del corrispettivo;

mentre successivamente l'agenzia di viaggi invierà all'albergo una fattura per la provvigione il cui pagamento sarà regolato direttamente dall'albergo.

Se invece il contratto viene eseguito, l'agenzia di viaggi espressamente conviene con l'albergo di acquisire la prestazione a nome proprio - ovviamente sempre per conto del cliente/consumatore finale - l'albergo dovrà emettere una fattura intestata all'agenzia di viaggi per l'importo netto concordato. Tale fattispecie è quindi affatto diversa dai casi sopra esposti di intermediazione, poiché l'agenzia di viaggi ha acquisito le prestazioni alberghiere in nome proprio ad una quotazione cosiddetta "netta".

ATTIVITÀ DI ORGANIZZAZIONE

Le agenzie di viaggi organizzatrici di pacchetti turistici, venduti ad un prezzo forfetario, applicano il regime speciale IVA, disciplinato dall'art. 74-ter, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dal Regolamento applicativo contenuto nel Decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340, con cui sono state recepite nel nostro ordinamento le disposizioni comunitarie in tema d'imposta sul valore aggiunto per le peculiari attività poste in essere dalle agenzie di viaggi organizzatrici (tour operator). Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale, sono considerate come una prestazione di servizi unica. La determinazione dell'imposta su tali operazioni avviene con il metodo "base da base" e cioè il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta. Dal margine così determinato viene scorporata l'IVA ad aliquota ordinaria per i viaggi effettuati nella Unione europea. Se le prestazioni rese al cliente sono eseguite in tutto o in parte fuori della Unione europea la parte della prestazione della agenzia di viaggi ad essa corrispondente non è soggetta ad imposta a norma dell'articolo 9, del D.P.R. n. 633/72. Dalle peculiari modalità di applicazione dell'imposta discende il principio che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi inclusi nel pacchetto e che sono usufruiti direttamente dai viaggiatori. Anche alle prestazioni rese dalle agenzie di viaggi che agiscono in nome e per conto proprio relative a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti e per le prestazioni dei mandatari senza rappresentanza, l'imposta si applica sulla differenza, al netto dell'imposta, tra il prezzo del pacchetto turistico ed il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi, comprensivi dell'imposta. Per tali operazioni le agenzie di viaggi devono emettere una fattura "sui generis" ai sensi dell'art. 74-ter, comma 7, del DPR n. 633/72, senza separata indicazione dell'imposta, e la fattura non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta.

L'art. 1, comma 6, del D.M. n. 340/1999 considera le operazioni, rientranti nell'ambito di applicazione del regime speciale IVA ai sensi dell'art. 74-ter, del D.P.R. n. 633/72, in ogni caso rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno; non rileva a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti. Il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore. Nell'ipotesi di viaggi collettivi, che danno luogo a tante obbligazioni tributarie per quante sono le controparti, le predette operazioni si considerano effettuate al verificarsi delle medesime circostanze sopra indicate. Anche gli organizzatori di giri turistici sono considerati agenzie di viaggi e turismo. Se le operazioni sono effettuate tramite intermediari, la fattura può essere emessa entro il mese successivo e domiciliata presso la stessa agenzia intermediaria. Giova

una breve premessa sulle caratteristiche operative del settore: le agenzie di viaggi organizzatrici (tour operator) realizzano pacchetti / servizi turistici tutto compreso che sono venduti al pubblico di solito tramite il canale distributivo costituito dalle agenzie di viaggi intermediarie. Queste ultime prenotano il pacchetto / servizio turistico in nome e per conto del cliente / consumatore finale ed incassano direttamente da esso il corrispettivo dei servizi acquistati. Il tour operator invierà un estratto conto all'agenzia intermediaria per ciascuna pratica, quindi i documenti di viaggio per il viaggiatore, e da ultimo emetterà appunto la fattura, ai sensi dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/72, entro il mese successivo a quello di effettuazione della prestazione, domicilian-dola presso la stessa agenzia intermediaria. Le agenzie di viaggi organizzatrici per le prestazioni di intermediazione emettono una fattura riepilogativa mensile per le provvigioni corrisposte a ciascun intermediario che viene annotata nei registri IVA, sia fatture emesse sia acquisti, ed una copia viene inviata all'agenzia di viaggi intermediaria per la annotazione senza la contabilizzazione della relativa imposta, appunto perché essa è assolta dall'agenzia di viaggi intermediaria.

L'attività delle imprese di viaggi non si esaurisce però nella vendita dei soli pacchetti turistici, realizzati con l'assemblaggio di servizi acquistati presso altri soggetti (ad esempio trasporto, soggiorno alberghiero, ecc.) e poi venduti sia direttamente sia tramite le agenzie di viaggi intermediarie: proprio a tale riguardo, il legislatore era già intervenuto al fine di definire più compiutamente l'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale IVA, estendendone l'applicazione anche ad altri servizi turistici, così da essere in linea con le disposizioni comunitarie, che mai hanno inteso limitare l'applicazione del regime speciale IVA ai soli pacchetti turistici. Infatti, è consolidata l'attività delle agenzie consistente nell'organizzazione di escursioni, visite della città e simili, attuata con la vendita al pubblico di più servizi a un prezzo forfetario, quali ad esempio il trasporto con il bus, l'assistenza di una guida e l'ingresso ad un sito archeologico. Con un Decreto del 28 marzo 1998, n. 56 è così stato aggiunto il comma 5-bis al predetto art. 74-ter, con l'effetto di rendere applicabile il regime speciale IVA (vale a dire il metodo deduttivo cd. base da base) anche alle operazioni rese dalle agenzie di viaggi e consistenti nelle prestazioni di servizi non riconducibili alla cessione di pacchetti turistici (ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 111/1995 vigente in quel periodo), qualora rese da altri soggetti e acquisite nella disponibilità delle agenzie anteriormente ad una specifica richiesta del viaggiatore. Già a suo tempo, la Circolare del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1997, n. 328/E, nonostante rilevasse l'inapplicabilità del regime speciale IVA ai servizi resi di durata inferiore a quella minima di 24 ore (che era prevista dall'art. 2 del Decreto legislativo n. 111/1995) se non comprendenti almeno un pernottamento, tuttavia, ancora prima dell'integrazione normativa, aveva avuto cura di assimilare, ai soli fini dell'applicazione del regime speciale IVA di cui all'art. 74-ter, del DPR n. 633/72, le escursioni, visite a città, ed eventi similari (che nella prassi si esauriscono nell'arco della stessa giornata) ai pacchetti turistici cosiddetti "classici". Pertanto, non sembra possano sussistere dubbi sull'equi-

parazione dell'attività di organizzazione di escursioni e simili ai pacchetti turistici tradizionali, ai fini dell'applicazione del regime speciale IVA. In ausilio di siffatta interpretazione, con il Decreto Legislativo del 23 maggio 2011, n. 79, con il quale è stato approvato il Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, è intervenuta la recente eliminazione, nel testo dell'art. 34 del citato Decreto, della durata minima di 24 ore, quale ulteriore requisito per la definizione di pacchetto turistico. Chiarito dunque l'ambito oggettivo di applicazione della normativa speciale IVA, in tutti questi anni le imprese si sono trovate ad affrontare però un problema di carattere amministrativo: infatti, per i corrispettivi riguardanti le escursioni, le visite della città, giri turistici, ecc., l'agenzia di viaggi organizzatrice, in base all'art. 4, del DM n. 340/1999, era pertanto tenuta, fino al 28 aprile 2012, all'emissione di una fattura 74-ter al cliente finale, senza separata indicazione dell'imposta, non oltre il momento del pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio o del soggiorno se antecedente. Si tratta sovente di clienti, persone fisiche, che si presentano direttamente sul luogo di partenza delle escursioni e che pagano il corrispettivo del servizio contestualmente al momento dell'inizio della prestazione, oppure, se il cliente usufruisce anche di altri servizi, successivamente al momento del pagamento complessivo di tutti i servizi ricevuti. Va da sé quindi che era operativamente difficoltoso il prescritto rilascio della fattura intestata ai clienti stessi non oltre la data di effettuazione del servizio. La soluzione a tale criticità è stata finalmente trovata dalla Legge di conversione del Decreto Legge sulle semplificazioni fiscali. È stato infatti inserito dalla Legge di conversione del 26 aprile 2012, n. 44 - pubblicata in G.U. il 28 aprile 2012, n. 99, supplemento ordinario - il comma 13-ter all'art. 2, del Decreto Legge del 2 marzo 2012, n. 16, recante disposizioni urgenti sulle semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento, entrato in vigore il 29 aprile scorso. La disposizione aggiunge al comma 1, dell'art. 22, del D.P.R. n. 633/72, il punto "6-bis" - nel suddetto articolo sono elencate le tipologie di prestazioni che devono essere certificate con ricevuta / scontrino fiscale, salvo fattura se richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione - che recita testualmente "l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo". Ciò consente appunto anche alle imprese di viaggi di emettere una ricevuta o scontrino fiscale al cliente finale. A titolo esemplificativo in tale elencazione figurano le prestazioni alberghiere, le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi e le prestazioni di trasporto di persone. In tale modo si è operata anche una assimilazione in ordine alla certificazione fiscale con altre categorie di operatori del turismo. La fattura andrà invece obbligatoriamente rilasciata solo se richiesta dal cliente, in base alle disposizioni del D.M. n. 340/1999 che consente di emetterla, nelle ipotesi di vendita tramite intermediario, entro un lasso di tempo più ampio dalla effettuazione della prestazione e che ben potrebbe essere domiciliata presso la struttura ricettiva in cui eventualmente soggiorna il cliente. Come noto, a seguito dell'introduzione del nuovo art. 21, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni dalla Legge del 30 luglio 2010, n. 122, come

recentemente novellato dall'art. 2, comma 6, del Decreto Legge del 2 marzo 2012, n. 16, convertito nella Legge del 26 aprile 2012, n. 44, a decorrere dal 1 gennaio 2012, le nuove disposizioni hanno previsto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'importo complessivo delle operazioni attive rilevanti ai fini IVA - soggette all'obbligo di fatturazione - effettuate nei confronti di ciascun cliente, nonché di quelle passive poste in essere nei confronti di ciascun fornitore riferite all'anno per il quale sussiste l'obbligo di comunicazione. E intervenuta per la comunicazione delle operazioni IVA (cessione di beni e prestazioni di servizi) non soggette all'obbligo di emissione della fattura una novità per l'anno 2014 nel quale resta l'obbligo di trasmissione soltanto per le operazioni di importo pari o superiore a € 3.000 (negli anni scorsi la soglia di esonero era di € 3.600). Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del mese di aprile 2015 ha stabilito la soglia di esonero a € 3.000 più IVA. Pertanto per le fatture 74-ter la soglia è di € 3.000, in quanto non viene esposta l'imposta sulle fatture che non si applica comunque sul corrispettivo ma sul margine. Varia la soglia per le altre operazioni in regime IVA ordinario a seconda dell'aliquota IVA applicata alla specifica operazione.

Pertanto le agenzie di viaggi che organizzano escursioni ed eventi simili, che a partire dal 29 aprile 2012 emettono le ricevute / scontrini fiscali ai clienti / consumatori finali (privati, non soggetti passivi d'imposta) per certificare fiscalmente il corrispettivo globale del servizio, seppur rientranti nell'ambito di applicazione del regime speciale IVA, ai sensi dell'art. 74-ter, del D.P.R. n. 633/72 e del Decreto attuativo, del 30 luglio 1999, n. 340, dovranno effettuare la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA soltanto qualora tali prestazioni siano di importo non inferiore ad € 3.000.

Il legislatore era già intervenuto per meglio definire l'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale IVA, estendendone l'applicazione anche ad altri servizi turistici, così da essere in linea con le disposizioni comunitarie che non hanno mai limitato l'applicazione del regime speciale IVA ai soli pacchetti turistici. È più che consolidata l'attività delle agenzie che organizzano escursioni, visite della città e simili, che si concretizzano nella vendita al pubblico ad un prezzo forfetario di più servizi quali ad esempio il trasporto con il bus, l'assistenza di una guida e l'ingresso ad un sito archeologico. Con un Decreto del marzo 1998 infatti è stato aggiunto il comma 5-bis, all'art. 74-ter, del DPR n. 633/72, stabilendo che anche per le operazioni rese dalle agenzie di viaggi consistenti nella prestazioni di servizi, non riconducibili fra i pacchetti turistici, ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 111/1995, qualora siano rese da altri soggetti e acquisite nella disponibilità delle agenzie anteriormente ad una specifica richiesta del viaggiatore, l'imposta si applica, sempreché dovuta, con le stesse modalità previste dal regime speciale IVA, ovverosia con il metodo deduttivo cosiddetto "base da base". Invero la Circolare del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1997, n. 328/E, pur nel sottolineare che il regime speciale non si applica a quelle

fattispecie nelle quali il servizio reso abbia una durata inferiore a quella minima di 24 ore, che era prevista dall'art. 2 del Decreto Legislativo n. 111/1995 o non comprende almeno un pernottamento, aveva, ancora prima della integrazione normativa, già precisato che le escursioni, visite a città e simili, che nella prassi si esauriscono nell'arco della stessa giornata, sono assimilate ai pacchetti turistici. Non sembra quindi che possano sussistere dubbi sull'assimilazione dell'attività di organizzazione di escursioni e simili ai pacchetti turistici "classici", che l'Amministrazione finanziaria aveva appunto espresso ai fini dell'applicazione del regime speciale IVA. A rafforzare ulteriormente tale interpretazione è la recente eliminazione, all'art. 34 del nuovo Codice del turismo, della durata minima di 24 ore quale requisito per la definizione di pacchetto turistico non comprendente il pernottamento. Chiarito l'ambito oggettivo di applicazione della normativa speciale, nasce però un problema amministrativo. Infatti, per i corrispettivi dalla vendita delle escursioni, l'agenzia di viaggi organizzatrice ha l'obbligo di emettere, in base all'art. 4, del DM n. 340/1999, una fattura, ai sensi dell'art. 21, del DPR n. 633/72, senza separata indicazione dell'imposta non oltre il momento del pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, se antecedente. Molto spesso si tratta di clienti, persone fisiche, che si presentano direttamente sul luogo di partenza delle escursioni e che pagano il corrispettivo del servizio contestualmente al momento dell'inizio della prestazione. Tale prassi operativa rende difficoltoso emettere la fattura intestata ai clienti non oltre la data di effettuazione del servizio stesso, con possibili ritardi nell'adempiere correttamente entro i termini previsti. La soluzione a tale criticità è rappresentata dalla semplificazione amministrativa, avendo inserito un ulteriore punto all'art. 22 del DPR n. 633/72, in modo da consentire l'emissione di una ricevuta fiscale - documento più snello di una fattura -, salvo fattura se richiesta dal cliente, e darebbe ai consumatori un documento fiscale anche per le escursioni di modesto valore unitario. Ciò non comporta modifiche alle norme in tema di verifica e controllo fiscali delle attività svolte dalle agenzie di viaggi che organizzano escursioni, visite della città ed eventi simili, anzi consente a tali operatori di poter assolvere agli obblighi di certificazione in maniera corretta.

LE PROVVISIIONI DEI VETTORI AEREI ALLE AGENZIE DI VIAGGI: QUALI ADEMPIMENTI?

La disciplina sulla territorialità dell'IVA, entrata in vigore dal 1 gennaio 2010, continua a creare problemi, soprattutto per l'attività di intermediazione svolta dalle agenzie di viaggi nella vendita di biglietteria aerea. L'agenzia di viaggi si pone quale mandataria sia del proprio cliente a cui procura il servizio sia del vettore aereo, ricadendo quindi nell'ambito di applicazione del regime IVA ordinario. Per un lungo periodo il compenso per l'attività di intermediazione è stato quasi sempre corrisposto all'agenzia non dal cliente bensì dalla compagnia di trasporto. Tale sistema remunerativo ha subito un brusco cambiamento di rotta dal 2004, anche se diverse avvisaglie si erano verificate già da prima, a seguito di una drastica riduzione delle provvigioni corrisposte dai vettori aerei. Ciò ha indotto le agenzie a richiedere un compenso d'intermediazione alla propria clientela. Il corrispettivo del trasporto viene invece sempre incassato dall'agenzia di viaggi e rimesso ai vettori tramite un sistema di rendicontazione unica gestito dalla IATA/BSP. Attraverso tale sistema vengono, per la quadratura dei conti, predisposte pure le fatture per le provvigioni, ormai ridotte all'1% della tariffa del trasporto, che quindi non sono neppure materialmente emesse dalle agenzie. L'Agenzia delle Entrate era intervenuta a disciplinare tale nuovo assetto già il 29 settembre 2004, con la Risoluzione n. 125/E, che, a nostro avviso, potrebbe tuttora conservare la sua validità. Era stato precisato che i compensi d'intermediazione sono imponibili al 22% per la vendita di biglietteria aerea nazionale; mentre sono non imponibili, ai sensi dell'art. 9, c. 1, punto 7, del DPR n. 633/72 per la vendita di biglietteria aerea internazionale. Qualche dubbio resta per le ormai magre provvigioni ricevute da parte di compagnie aeree stabilite in un altro Stato membro dell'Unione Europea. Se tali prestazioni rappresentano servizi cosiddetti generici devono essere fatturate senza applicazione dell'IVA, in base all'art. 7-ter, c. 1, lett. a), del DPR n. 633/72. Il punto in questione risulta però dubbio, in quanto l'art. 9, comma 1, punto 7, del DPR n. 633/72, che prevede la non imponibilità IVA per i servizi di intermediazione relativi a trasporti internazionali di persone, e che continua ad applicarsi per le commissioni incassate da vettori residenti in Italia, da privati e aziende italiane, dovrebbe derogare, così come in passato, la disciplina generale dell'IVA sia per i servizi prestati a clienti che non sono soggetti passivi, cioè privati (comunemente detti rapporti B2C) ma anche per quelli nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta (rapporti cosiddetti B2B). Se così fosse la deroga si dovrebbe applicare anche ai vettori esteri. Tale punto di vista era stato incidentalmente trattato nella prima Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 31 dicembre 2009, n. 58/E. Evidentemente su tale punto varrebbe la pena che l'Agenzia delle Entrate compisse un supplemento di indagine per approfondire la questione, e rendersi conto che si sta, tra l'altro, orientando per un trattamento fiscale decisamente più oneroso per le agenzie di viaggi a fronte di provvigioni sempre più ridotte dei vettori aerei. Se infatti fosse confermato l'orientamento nell'alveo dei servizi generici, si ricadrebbe pure nel connesso adempimento INTRASTAT per vettori residenti in altro Stato membro dell'Unione

Europea. È pur vero che, in virtù della Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2010, n. 43/E, sarebbe sufficiente che l'agenzia di viaggi italiana, fosse in possesso di una dichiarazione, rilasciata dal vettore comunitario, in cui si attesti che il servizio reso non sconta l'imposta nello Stato del committente stesso. L'eventuale dichiarazione non deve essere rilasciata all'atto della singola prestazione ma è sufficiente il rilascio di una sola dichiarazione da parte del vettore comunitario nel quale attesti che per le stesse non è dovuta l'imposta nel suo Stato; ovvero ha certezza "in base ad elementi di fatto obiettivi" che il servizio non sconta l'imposta nello Stato di destinazione (Stato di stabilimento del vettore). Almeno per quanto ci consta tali operazioni sono non imponibili ai fini IVA nella maggior parte degli Stati comunitari. Tali prestazioni seguono infatti il trattamento fiscale dell'operazione principale di trasporto. Il trasporto aereo internazionale di passeggeri non è soggetto ad imposta, in quanto la stragrande maggioranza degli Stati membri hanno utilizzato la facoltà concessa di non applicazione dell'IVA, che contempla anche le relative prestazioni di intermediazione. In definitiva avremmo un trattamento fiscale formalmente diverso ma non difforme nella sostanza da quello che attualmente viene posto in essere tra vettori ed agenzie.

Direttiva 2008/8/CE sulla disciplina della territorialità IVA e riflessi sull'attività delle Agenzie di Viaggi

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la Circolare del 21 giugno 2010, n. 36/E, ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (modelli INTRASTAT). Con riferimento alle operazioni delle Agenzie di Viaggi, sono state pienamente confermate le interpretazioni sia relativamente all'attività di organizzazione di pacchetti e servizi turistici sia per l'intermediazione svolta dalle agenzie di viaggi. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il regime speciale IVA per l'attività di organizzazione di pacchetti e servizi turistici, di cui agli artt. da 306 a 310 della Direttiva 2006/112/CE, e recepiti in Italia dall'art. 74-ter, del DPR n. 633/72 e dal Decreto ministeriale n. 340/1999, non ha subito variazioni in relazione alle modifiche sulla territorialità delle prestazioni di servizi e alla conseguente presentazione dei modelli INTRASTAT. Pertanto la vendita di pacchetti e servizi turistici, rientranti nel regime speciale dell'art. 74-ter, del DPR n. 633/72, essendo considerata come un servizio unico segue la regola di imposizione nel Paese del prestatore (cioè dell'agenzia di viaggi organizzatrice). Tale operazione, se è effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea, non deve neppure essere inserita negli elenchi INTRASTAT. Pure se si tratta di un singolo servizio (ad esempio solo volo o solo hotel), previamente acquisito nella disponibilità dell'agenzia di viaggi e successivamente rivenduto dalla stessa, all'operazione si rende applicabile il regime speciale IVA dell'art. 74-ter, c. 5-bis, del DPR n. 633/72, e quindi non deve essere riepilogata nei modelli INTRASTAT. Anche sul versante degli acquisti, l'Agenzia delle Entrate ha

confermato che l'acquisto da parte del tour operator del singolo servizio (hotel, volo, guida turistica) non deve essere incluso negli elenchi INTRASTAT. Ciò in quanto tali acquisti rientrano tra quelli oggetto di deroga ai fini della territorialità ai sensi dell'art. 7-quater e 7-quinquies, del DPR n. 633/72 e d'altra parte, i servizi singolarmente considerati non rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggi (art. 74-ter, del DPR n. 633/72), a meno che non ricorra la pre acquisizione di cui abbiamo appena parlato. Anche la guida turistica, essendo relativa ad attività culturali, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 7-quinquies, del DPR n. 633/72. Ulteriore conferma viene sulla disciplina fiscale dell'intermediazione per la prenotazione di singoli servizi, come ad esempio di prestazioni alberghiere. Anche per tale fattispecie, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che l'agenzia di viaggi che intermedia in nome e per conto del cliente, soggetto passivo d'imposta stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea, dovrà seguire la regola generale di territorialità e quindi dovrà emettere fattura fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-ter, c. 1, lett. a), del DPR n. 633/72 da riepilogare nel modello INTRASTAT. La ratio di tale interpretazione era già stata enunciata, seppure per un'altra fattispecie, nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 1 giugno 2010, n. 48/E nella quale si precisa che le prestazioni di agenzia, alla luce della disposizione comunitaria contenuta nell'art. 47 della Direttiva 2006/112/CE, che recita testualmente "*il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari*", si riferiscono esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari. Neppure l'obiezione che le prenotazioni di solito avvengono con l'ausilio di internet può servire a qualificare il servizio come commercio elettronico. Il mezzo elettronico costituisce infatti un mero strumento di raccolta delle prenotazioni e viene utilizzato come mezzo di comunicazione, equiparabile ad un telefono o ad un fax. Quindi il servizio di intermediazione reso in nome e per conto di un soggetto passivo comunitario diviene territorialmente rilevante nel Paese del committente e deve essere rilevato negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni rese. Dall'altra parte gli alberghi che corrispondono provvigioni ad agenzie di viaggi comunitarie dovranno inquadrare le transazioni nell'ambito di applicazione dell'art. 7-ter e non del 7-quater, del DPR n. 633/72 e rilevare le operazioni negli elenchi riepilogative delle prestazioni ricevute. Ciò in quanto le prestazioni di intermediazione, ancorché correlate all'utilizzo delle camere di albergo, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con l'immobile.

LE AGENZIE DI VIAGGI ALLE PRESE CON I MODELLI INTRASTAT PER LE PRENOTAZIONI ALBERGHIERE ED ALTRI SERVIZI TURISTICI

L'entrata in vigore delle norme che hanno recepito le disposizioni comunitarie sulla territorialità dell'IVA hanno creato qualche difficoltà al settore del turismo. Le agenzie di viaggi intermediarie operano usualmente in un'ampia gamma di attività diverse, tra le quali assumono particolare rilevanza le prenotazioni di servizi alberghieri, di autonoleggi, biglietteria per il trasporto. Si tratta, in buona sostanza, di prestazioni di intermediazione, svolte dalle agenzie di viaggi, in nome e per conto dei clienti, nei cui confronti l'agente si pone come un vero e proprio consulente di viaggi, sempre più chiamato a competere con altri operatori economici nel canale della distribuzione, ed impegnato a svolgere una quantità crescente di lavoro richiesta per ogni singola operazione. In particolare per le prenotazioni alberghiere, l'hotel generalmente riconosce all'agenzia di viaggi una provvigione per l'attività di intermediazione svolta. In tale ipotesi si rende applicabile la regola generale stabilita dal nuovo art. 44 della direttiva 2006/112/CE, secondo la nuova formulazione della direttiva 2008/8/CE, e cioè il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo è il luogo in cui il committente ha fissato la propria sede. In ipotesi di provvigioni corrisposte da hotel situati in Italia, gli agenti di viaggi dovranno continuare ad emettere una fattura con IVA, aliquota del 22%; mentre se l'hotel ha sede in un altro Stato membro dell'Unione Europea, ed ivi è un soggetto passivo d'imposta, l'operazione deve essere fatturata dall'agenzia di viaggi senza applicazione dell'IVA in base al nuovo disposto dell'art. 7-ter, comma 1, lettera a), del DPR n. 633/72 ed il committente dovrà applicare il metodo del cosiddetto "reverse charge". I servizi di intermediazione relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità europea sono invece considerati non imponibili ai sensi dell'art. 9, comma 1, punto 7, del DPR n. 633/72. Identico trattamento è applicabile per l'attività di "business travel", laddove i clienti - imprese e/o professionisti, che si rivolgono al settore agenziale per le prenotazioni di soggiorni alberghieri, generalmente usufruiti per motivi di lavoro, possono erogare alle agenzie stesse un compenso d'intermediazione per la gestione delle attività a loro dedicate. Tali operazioni dovranno essere riepilogate nei nuovi elenchi riepilogativi, "modelli INTRASTAT", che sono stati allargati appunto anche alle prestazioni di servizi resi a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità Europea. Un'altra novità introdotta dalla nuova disciplina riguarda anche la periodicità di presentazione degli elenchi, non più annuale, ma trimestrale, per ammontari non superiori a € 50.000, ovvero mensile. Nel nostro caso si tratta molto spesso di importi di provvigioni molto modesti ma che costringerebbero comunque l'agenzia di viaggi a dover presentare gli elenchi almeno 4 volte l'anno. È andata meglio invece per l'attività di organizzazione di pacchetti e servizi turistici, disciplinata, ai fini IVA, dall'art. 74-ter, del DPR n. 633/72 e dal Regolamento contenuto nel DM n. 340/1999. Tale normativa prevede che le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi per l'organizzazione di pacchetti e servizi turistici, verso il pagamento di un corrispettivo

globale, siano considerate come una prestazione di servizi unica. Tale disposizione continua quindi a derogare alle nuove disposizioni comunitarie, in quanto l'IVA sul margine, realizzato dall'agenzia di viaggi, viene versato allo Stato di residenza dell'agenzia stessa. Tali operazioni, anche se effettuate da o nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità Europea, sono escluse dagli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie. L'art. 5 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sul contenuto fiscale degli elenchi riepilogativi, stabilisce infatti che tali elenchi non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente. Nelle fattispecie in questione l'imposta è sempre dovuta dall'agenzia di viaggi organizzatrice e cioè dal prestatore per i servizi turistici usufruiti in ambito comunitario e non già dal committente. Ad ulteriore supporto, si richiama l'esplicita esclusione dagli elenchi delle operazioni effettuate per servizi di cui agli artt. 7-quater e 7-quinqies, del DPR n. 633/72, tra i quali rientrano le prestazioni principali che usualmente compongono un pacchetto turistico, vale a dire il trasporto passeggeri, la fornitura di alloggio, la ristorazione, ecc.

OSPITALITÀ, ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI E SPESE DI RAPPRESENTANZA

Delle spese di rappresentanza, fonte molto spesso di controversie tra contribuenti ed A.F., a causa di un non facile inquadramento rispetto ad altri oneri (spese promozionali e di pubblicità), si sono occupate, con l'obiettivo di superare tale criticità, la Finanziaria 2008 e il D.M. 19/11/2008, identificando, in sostanza, tale tipologia di spesa nelle erogazioni gratuite di beni e servizi, con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e il cui sostenimento, ragionevolmente, sia idoneo a produrre benefici economici per l'impresa. Ne è seguita un'elencazione esemplificativa, nella quale sono state incluse sia le spese per viaggi turistici durante i quali siano programmate, ed in concreto svolte, significative attività promozionali dei beni o dei servizi oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa, sia tutte le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni o promossi i servizi dell'impresa. È indubbio che le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande, la cui deducibilità è limitata al settantacinque per cento, rappresentano componenti rilevanti di tutte le tipologie di spesa elencate. Questo comporta che le spese di vitto ed alloggio, qualificabili come spese di rappresentanza, dovranno previamente essere assoggettate al limite di deducibilità del settantacinque per cento e, successivamente, a tale importo andrà sommato quello delle altre spese di rappresentanza. L'ammontare complessivo così ottenuto sarà deducibile entro i nuovi limiti di congruità fissati dal citato Decreto e commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa. **Le spese per "ospitalità clienti", anche potenziali, non sono invece considerate spese di rappresentanza, e ciò a condizione che si tratti di oneri per viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'impresa in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni od i servizi dell'impresa ovvero per visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'azienda. Tuttavia, anche in questo caso, per le spese di vitto e alloggio, la deduzione è al 75%.** La motivazione dell'esclusione dei costi per ospitalità dei clienti dalle spese di rappresentanza è duplice: da un lato, risiede nella volontà di incentivare le imprese italiane in termini di maggiore competitività e, dall'altro, nella forte caratterizzazione commerciale delle spese per ospitare i clienti che, se sostenute tassativamente all'interno di un "contesto commerciale" ben definito (quali appunto fiere, mostre, esposizioni, eventi simili in cui devono essere esposti i beni o i servizi dell'impresa ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'azienda), assumono un "peso" diverso rispetto alle normali spese di rappresentanza, in quanto si tratta di spese strettamente correlate alla produzione dei ricavi tipici dell'impresa. Per tale motivo, e secondo il tenore letterale della norma, è esclusa la piena deducibilità delle spese sostenute per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti, ad esempio fornitori, agenti dell'impresa e giornalisti, che partecipano a tali eventi. Per poter applicare la deduzione integrale delle spese di viaggio, e del settantacinque per cento di quelle di vitto e alloggio, è necessario in ogni modo che le spese di ospitalità dei clienti siano analiticamente documentate, vale a dire i relativi importi devono essere

indicati in modo separato rispetto alle spese di rappresentanza, pena la decadenza dal diritto alla deduzione integrale. Al contrario, le spese per viaggi turistici non consentono all'impresa di estrapolare dall'insieme del costo complessivo sostenuto, gli oneri che si riferiscono al viaggio, al vitto e all'alloggio dei clienti, poiché la finalità principale è la vacanza e non la partecipazione alla fiera o ad altri eventi simili (tra i quali si potrebbe far rientrare anche l'esposizione di beni o servizi). L'esposizione dei prodotti in senso lato rileva qui come un'iniziativa collaterale all'evento principale che è costituito appunto dall'organizzazione del viaggio turistico che resta integralmente attratto nell'ambito delle spese di rappresentanza. ***In ultima battuta, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 3 marzo 2009, n. 6, ha chiarito che, per le agenzie di viaggi, nessuna limitazione alla deducibilità sussiste per i costi afferenti i servizi alberghieri e di ristorazione, in quanto si tratta di prestazioni di servizi la cui rivendita costituisce oggetto specifico delle imprese del settore turistico ed è indubbio che concorre in maniera diretta alla produzione dei ricavi.***

PACCHETTI TURISTICI COMPOSTI DA SERVIZI PRESTATI ATTRAVERSO SIA STRUTTURE PROPRIE SIA DI TERZI

Risoluzione Agenzia delle Entrate del 17 luglio 2002, n. 233/E, chiarimenti sull'applicazione del regime IVA 74/Ter del D.P.R. n. 633/72.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia per le Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha emanato, il giorno 17 luglio 2002, la Risoluzione n. 233/E concernente chiarimenti sull'applicazione del regime IVA 74/TER del D.P.R. n. 633/72 in ipotesi di pacchetti turistici composti da servizi prestati attraverso sia strutture proprie sia di terzi.

È stata presa in esame la fattispecie costituita da una società che ha al proprio interno due rami d'azienda: alberghiero da un lato e agenzia di viaggi dall'altro. I servizi offerti alla clientela possono consistere nelle prestazioni di semplice attività alberghiera (alloggio e ristorazione con strutture proprie) oppure in pacchetti turistici costituiti da più servizi tra cui alloggio e vitto, disponibilità di istruttori e strutture sportive, escursioni turistiche e trasporto degli ospiti presso i centri sportivi e presso le mete turistiche, utilizzando sia strutture aziendali proprie sia di terzi.

L'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente osservato che la società, in merito all'applicabilità o meno del regime IVA speciale ex art. 74/Ter del D.P.R. n. 633/72 al caso prospettato, per poter operare anche come agenzia di viaggi, dovrà ottenere la prescritta autorizzazione all'esercizio dell'attività rilasciata dai competenti organi degli Enti Locali. Gli Uffici Finanziari hanno poi ricordato che l'art. 74/Ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, nel delineare il sistema di determinazione dell'IVA con il metodo base da base, prevede che il corrispettivo unitario dovuto dal cliente all'agenzia di viaggi sia diminuito dei costi per l'acquisizione di beni e servizi, inclusi nel pacchetto turistico, forniti da terzi, senza peraltro prevedere che le prestazioni rese da terzi debbano essere le uniche ed esclusive prestazioni che compongono il pacchetto stesso.

In tale ambito la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con sentenza del 22 ottobre 1998, si era già pronunciata, in merito alla corretta applicazione dell'art. 26 della Direttiva 77/388/CEE - norma che è stata recepita nel nostro ordinamento giuridico con l'art. 74/Ter del D.P.R. n. 633/72 -, nella direzione 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 viaggi, e in parte da altri soggetti, il regime speciale IVA si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi.

La Risoluzione ministeriale osserva tuttavia che, nel caso in cui l'operatore economico non intenda ripartire la quota dei corrispettivi e dei costi afferenti ai servizi resi mediante le proprie strutture, da assoggettare al regime IVA ordinario, da quella relativa ai corrispettivi ed ai costi dei servizi forniti tramite terzi, da assoggettare al regime speciale IVA, possa essere applicata, in alternativa, la separazione facoltativa delle due attività prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 633/72. Ciò implicherà ovviamente la tenuta separata della contabilità e quindi l'obbligo di emettere fatture, per le diverse operazioni, con distinte serie numeriche e di annotare i documenti emessi e ricevuti in appositi registri separati per ciascuna attività ed infine di effettuare la liquidazione separata dell'IVA applicando le diverse disposizioni relative ai regimi IVA applicabili.

Ciò premesso la citata Risoluzione conclude prospettando la seguente soluzione: per la fornitura dei servizi turistici prodotti al proprio interno, che andranno a costituire, insieme ai servizi resi da terzi, il pacchetto turistico, il ramo d'azienda alberghiero dovrà emettere una fattura, in regime IVA ordinario, all'altro ramo d'azienda costituito dall'agenzia di viaggi, liquidando l'imposta secondo le regole ordinarie. Il ramo d'azienda agenzia di viaggi potrà calcolare, in virtù del fatto che il pacchetto turistico costituisce un'operazione unitaria, l'IVA in base alla disciplina prevista dal citato art. 74/Ter del D.P.R. n. 633/72.

Domanda

Risposta

Biglietteria ferroviaria

Per nuove emissioni, cambi prenotazioni, ticket less e variazioni in genere vengono addebitati diritti di agenzia con emissione obbligatoria di ricevuta fiscale dove riportiamo dicitura: "rimborso forfettario di spese per l'esecuzione del servizio di agenzia" (IVA 22%)?

Per le operazioni in questione non è obbligatoria l'emissione della ricevuta fiscale poiché si rende applicabile l'esonero dalla certificazione fiscale di cui all'art. 2, lettera ff) del DPR n. 696/96.

Aerea nazionale

Per diritti di agenzia emissione obbligatoria della ricevuta fiscale con dicitura "diritti agenzia emissione biglietteria aerea nazionale" (IVA 22%)?

Trattasi di **compensi d'intermediazione** per l'emissione della biglietteria aerea nazionale soggetti alla certificazione fiscale. Però se l'Agenzia di Viaggi è autorizzata IATA potrà essere emesso un tagliando integrativo del biglietto aereo, sostitutivo della ricevuta fiscale, la cui funzionalità è disponibile su tutti i CRS.

Aerea internazionale e intercontinentale

Per diritti di agenzia emissione obbligatoria della ricevuta fiscale con dicitura "compensi di intermediazione su emissione biglietteria aerea internazionale non imponibile art. 9, c. 1, n. 7 del DPR n. 633/72"?

Il trattamento fiscale è corretto purché si contabilizzino quali **compensi d'intermediazione** per la biglietteria aerea internazionale / intercontinentale.

Biglietteria marittima

Per diritti di agenzia emissione obbligatoria della ric. fiscale con dicitura "rimborso forfettario di spese per l'esecuzione del servizio di agenzia" (IVA 22%).

Sono utilizzabili le stesse considerazioni per i diritti d'agenzia non soggetti agli obblighi di certificazione fiscale.

Domanda

Risposta

Servizi singoli alberghieri:

Diretto hotel: contratto di viaggio come singolo servizio nel caso di hotel in Italia con prezzo di costo netto + IVA 10%, emettiamo fattura al cliente dell'importo comprensivo del nostro ricarico + IVA 10%? (es. hotel a Venezia fattura a noi costo netto 100 + IVA 10%, noi vendiamo al cliente 110 + 10 % IVA e così fatturiamo con IVA esposta).

È corretto se non si tratta di servizio pre acquisito nella vostra disponibilità rispetto alla specifica richiesta del cliente.

Nel caso di hotel in Italia con quota commissionabile emettiamo fattura per commissione. Al cliente non viene emessa fattura.

È corretto. La provvigione deve essere fattura all'Hotel che è soggetta ad IVA al 22%.

Solo hotel tramite Tour Operator:

Si riceve fattura netta 74-ter ora e si emette fattura 74-ter al cliente?

È corretto.

Solo hotel tramite Tour Operator:

Si riceve estratto conto o fattura 74-ter netta come si deve fatturare?

Come sopra. Infatti si rende applicabile l'art. 3 del DM n. 340/99 (testo allegato).

Domanda

Risposta

Pacchetti turistici o soggiorni o crociere tramite t.o. per clientela individuale:

Mera intermediazione riceviamo autofattura; È corretto.

Ec al netto della commissione che viene evidenziato dal t.o. con la dicitura sconto, emettiamo fattura 74 ter al cliente?

Si registra l'estratto conto del Tour Operator per l'importo al netto nel registro acquisti e si emette fattura al cliente ai sensi dell'art. 74/TER del DPR n. 633/72;

Fattura quote nette speciali emettiamo fattura 74 ter?

Si, se si rientra nella fattispecie precedente.

Dal momento che le pratiche nette 74 ter ci fanno diventare organizzatori e quindi responsabili c'è un modo che evidenzi comunque il nostro margine di utile ma restando nell'intermediazione?

Se nel contratto di compravendita del pacchetto / servizio turistico è specificato che il Tour Operator è un altro Operatore e non Agenzia di Viaggi rivenditrice, la fatturazione in base ai sensi del regime speciale dell'art. 74/TER del DPR n. 633/72 non comporta per l'Agenzia di Viaggi rivenditrice l'assunzione della responsabilità quali organizzatori.

Descrizione dell'operazione

Risposta

Biglietteria

Biglietteria low cost

Emissione ricevuta fiscale al cliente per i diritti di agenzia incassati, con conseguente registrazione nel registro dei corrispettivi (con IVA 22% per i nazionali e non imp. Art 9 per gli internazionali) Nessuna presa in considerazione dei documenti emessi dai vettori, che sono e solo quando lo fanno inviati anche a distanza di tempo dal momento della transazione (ricevute o fatture).

La procedura è fiscalmente corretta. Aprire dei conti ad hoc e cioè compensi d'intermediazione voli low cost.

Biglietti internazionali acquistati da altre agenzie

Emissione ricevuta fiscale al cliente per i diritti di agenzia incassati, con registrazione nel registro dei corrispettivi - con nessuna presa in considerazione dell'estratto conto rilasciato dall'agenzia venditrice, ad eccezione dei compensi da quest'ultima fatturati e registrati nel registro IVA acquisti secondo le normali procedure.

È in ogni caso corretto parlare di **compensi d'intermediazione** incassati dai clienti e ciò allo scopo di poter utilizzare quanto concesso con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2004, n. 125/E che prevede la non imponibilità per i compensi d'intermediazione incassati dei clienti per la vendita di biglietti aerei internazionali.

È da tenere presente che le compagnie aeree o agenzie che vendono i biglietti difficilmente emettono le fatture.

MODALITÀ DI APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE IVA EX ART. 74/TER DEL DPR N. 633/72 AI VIAGGI MISTI E SERVIZI SINGOLI

Per le agenzie di viaggi e turismo che esercitano l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni, è fondamentale tenere evidenziati i costi relativi ai cosiddetti viaggi misti e cioè a pacchetti turistici le cui prestazioni di servizi, resi al cliente, non si esauriscono nell'ambito del territorio comunitario ma si svolgono anche al di fuori di esso, poiché in tale ipotesi la tassazione deve essere limitata alla parte dei servizi, a diretto vantaggio dei clienti, forniti dall'agenzia di viaggi, nel territorio comunitario.

Ciò presuppone quindi che il pacchetto turistico sia costituito da almeno due o più servizi perché si possa concretizzare l'ipotesi prevista del viaggio misto. A tale proposito la Circolare del Ministero delle Finanze del 24 giugno 1980, n. 30 - tuttora in vigore per la disciplina di tale fattispecie - ha stabilito che la base imponibile si determini mediante il rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia di viaggi per le operazioni, effettuate da terzi all'interno della Unione Europea e quelli sostenuti all'interno e all'esterno dell'Unione Europea, sempre a diretto vantaggio del cliente.

Nell'ipotesi in cui siano rese anche prestazioni di trasporto all'interno di un viaggio misto, e quindi comprendente più servizi, la Circolare n. 30/1980, pur enunciando il principio che il trasporto debba essere ripartito in base alla distanza percorsa nell'Unione Europea ed al di fuori, considera poi un criterio convenzionale di ripartizione a causa sia delle oggettive difficoltà di misurazione delle distanze percorse - tanto è vero che la Circolare n. 30/1980 arriva a determinare nella misura forfetaria del 5% la distanza percorsa per il trasporto marittimo - sia soprattutto in funzione della destinazione principale e cioè laddove sono resi i cosiddetti servizi a terra, alloggio, ristorazione, escursioni ed altri servizi che costituiscono elementi significativi del pacchetto turistico.

La Circolare n. 30/1980 rileva che se nell'ambito comunitario il cliente usufruisce delle sole prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni cosiddette a terra gli vengono rese fuori dell'Unione Europea, le prestazioni di trasporto assumono interamente il trattamento delle altre prestazioni considerate principali e cioè che rappresentano lo scopo del viaggio, e pertanto sono considerate non imponibili ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 633/72.

La Circolare n. 30/1980 prosegue, stabilendo per converso, che se fuori dell'Unione Europea vengono rese al cliente soltanto prestazioni di trasporto e nell'ambito comunitario tutte le rimanenti, anche le prestazioni di trasporto sono soggette al tributo al pari di quelle rese nel territorio comunitario.

Conseguenza dell'accennato trattamento, che trova fondamento nel principio dell'accessorietà, è che nei viaggi misti non si fa luogo alla formazione del rapporto di cui sopra per ricavarne la base imponibile, con l'effetto che nel primo caso il viaggio si considera effettuato interamente fuori dell'Unione Europea e nel secondo interamente all'interno dell'Unione.

In base al suddetto principio la Circolare n. 30/1980 precisa che, nelle due ipotesi considerate, l'eventuale somministrazione di pasti o bevande durante il viaggio - dentro l'Unione nel primo caso e fuori l'Unione nel secondo - non costituisce una prestazione autonoma che entra nella formazione del rapporto più volte menzionato bensì un servizio cui, alla pari del trasporto deve riconoscersi natura accessoria.

Nell'ipotesi invece in cui il viaggio non sia misto, e tale fattispecie ricorre a maggior ragione nella attività di organizzazione di singoli servizi, ad esempio solo soggiorno ovvero solo volo, si rende applicabile la regola introdotta dall'art. 74/Ter, c. 5-bis, del DPR n. 633/72. Per le operazioni rese dalle agenzie di viaggi e turismo relative a prestazioni di servizi turistici effettuati da altri soggetti, che non possono essere considerati pacchetti turistici, ai sensi dell'art. 2 del Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 111, qualora precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia, e, in virtù del D.M. n. 340/1999, indipendentemente da una specifica richiesta del viaggiatore, l'imposta si applica, sempre se dovuta, con le stesse modalità previste dal regime speciale IVA.

Pertanto se le prestazioni rese al cliente sono eseguite in tutto o in parte fuori dell'Unione Europea la parte della prestazione dell'agenzia di viaggi ad essa corrispondente non è soggetta ad imposta a norma dell'articolo 9 del DPR n. 633/72. In ipotesi di vendita di servizi turistici comprendenti solo il trasporto internazionale di persone si rende applicabile il regime richiamato che non prevede la non imponibilità tout court ma stabilisce, mutuando dalle precisazioni sopra riportate, che il trasporto comunitario sarà soggetto ad IVA mentre il trasporto extra comunitario sarà interamente non imponibile IVA ai sensi dall'art. 9 del DPR n. 633/72.

NORME di RIFERIMENTO

Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 sul luogo di tassazione dei servizi.

Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 norme in materia di rimborso IVA pagata in Stati membri diversi da quello di stabilimento.

Direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008 misure contro le frodi fiscali nelle operazioni intracomunitarie.

Decreto Legislativo dell'11 febbraio 2010, n. 18 che ha recepito le direttive comunitarie con entrata in vigore dal 1 gennaio 2010

Regolamento di esecuzione (UE) del Consiglio del 15 marzo 2011

REGOLE GENERALI

Distinguere le attività a seconda del cliente/committente:

→ **B2B (BUSINESS TO BUSINESS)** si intende rapporti tra operatori economici

→ **B2C (BUSINESS TO CONSUMER)** si intende rapporti tra un operatore economico e privati consumatori

**REGOLA GENERALE
PRESTAZIONI di “SERVIZI GENERICI”**

**NON VARIA PER OPERAZIONI B2C: LUOGO di
STABILIMENTO DEL PRESTATORE** (art. 7-ter, comma
1, lett. b), del DPR n. 633/72)

**CAMBIA PER OPERAZIONI B2B: LUOGO di
STABILIMENTO DEL COMMITTENTE** (art. 7-ter,
comma 1, lett. a), del DPR n. 633/72)

**I SOGGETTI INTERESSATI SONO GLI OPERATORI
ECONOMICI, ENTI COMMERCIALI ed Enti IDENTIFICATI
AI FINI IVA PER ACQUISTI INTRACOMUNITARI**

**DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
PER PRESTAZIONI di SERVIZI SIA B2B SIA B2C**

(art. 7-quater, del DPR n. 633/72)

-  **FORNITURA di ALLOGGIO NEL SETTORE
ALBERGHIERO E SETTORI ANALOGHI AD
ESEMPIO CAMPING: UBICAZIONE IMMOBILE**
-  **TRASPORTO PASSEGGERI IMPONIBILE IN
BASE ALLA DISTANZA PERCORSO**
-  **RISTORAZIONE E CATERING IMPONIBILE
DOVE MATERIALMENTE RESE**
-  **LOCAZIONE, NOLEGGIO di MEZZI di
TRASPORTO di BREVE DURATA**

**DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
PER PRESTAZIONI di SERVIZI SIA B2B SIA B2C**

(art. 7-quater, del DPR n. 633/72)

Linee guida del Regolamento comunitario n. 282/2011

➔ **Per RISTORAZIONE si intende:**

**SOMMINISTRAZIONE di CIBI e/o BEVANDE
che AVVIENE NEI LOCALI DEL PRESTATORE**

➔ **Per CATERING si intende:**

**SOMMINISTRAZIONE di CIBI e/o BEVANDE in
LOCALI DIVERSI DA QUELLI DEL
PRESTATORE**

Segue: **DEROGHE SIA B2B SIA B2C**

(art. 7-quinquies, comma 1, del DPR n. 633/72)

**PRESTAZIONI CULTURALI E SIMILI
COMPRESI CONVEGNI, FIERE ED
ESPOSIZIONI**

fino al 31 DICEMBRE 2010

**LUOGO IN CUI SONO MATERIALMENTE
SVOLTE LE ATTIVITA'**

DEROGHE SIA B2B SIA B2C

(art. 7-quinquies, comma 1, del DPR n. 633/72)

PRESTAZIONI CULTURALI E SIMILI COMPRESI CONVEGNI, FIERE ED ESPOSIZIONI DAL 1 GENNAIO 2011

Per le operazioni B2C

REGOLA IMMUTATA

**TASSAZIONE NEL LUOGO IN CUI SONO
MATERIALMENTE SVOLTE LE ATTIVITA'**
Compresi i servizi per l'accesso alle manifestazioni e le prestazioni accessorie

Segue: DEROGHE SIA B2B SIA B2C

(art. 7-quinquies, comma 1, del DPR n. 633/72)

PRESTAZIONI CULTURALI E SIMILI COMPRESI CONVEGNI, FIERE ED ESPOSIZIONI DAL 1 GENNAIO 2011

Per le operazioni B2B

**PER I SERVIZI RELATIVI ALL'ATTIVITA' SI
APPLICA LA REGOLA GENERALE DEL LUOGO di
STABILIMENTO DEL COMMITTENTE**

**PER I SERVIZI RELATIVI ALL'ACCESSO SI
CONTINUA AD APPLICARE IL LUOGO di
ESECUZIONE**

Segue: **DEROGHE SIA B2B SIA B2C**

(art. 7-quinquies, comma 1, del DPR n. 633/72 e Regolamento comunitario n. 282/2011 art. 32 e 33)

Servizi di accesso a manifestazioni culturali, sportive, scientifiche e simili in cambio di un biglietto o di un corrispettivo

Ad esempio:

accesso a fiere, parchi di divertimento, ecc.;

accesso a manifestazioni sportive;

accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.

Segue: **DEROGHE B2B e B2C**

(art. 7-quinquies, comma 1, del DPR n. 633/72)

TRA LE PRESTAZIONI CULTURALI E SIMILI SONO RICOMPRESI ANCHE I SERVIZI DELLE GUIDE TURISTICHE

REQUISITO CULTURALE PREMINENTE NELL'ATTIVITA' di GUIDA TURISTICA

ESONERO DALLA PRESENTAZIONE ELECHI INTRASTAT

Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21 giugno 2010, n. 36/E, punto 14

DEROGHE operazioni B2C

(art. 7-sexies, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/72)

PRESTAZIONI di INTERMEDIAZIONE A PRIVATI

SONO IMPONIBILI QUANDO

**LE OPERAZIONI OGGETTO
DELL'INTERMEDIAZIONE SONO
EFFETTUATE NEL TERRITORIO
DELLO STATO**

ATTIVITA' DI INTERMEDIAZIONE

IL RICAVO E' RAPPRESENTATO DA:

PROVVIGIONI (riconosciute dai Fornitori, ad es. TO, ecc.);

COMPENSI di INTERMEDIAZIONE incassati dai CLIENTI che sostituiscono la provvigione (ad esempio sulla biglietteria aerea);

DIRITTI di AGENZIA incassati dai clienti privati a titolo di rimborso forfetario di spese che si aggiungono alle provvigioni

**INTERMEDIAZIONE nelle VENDITA di
SERVIZI ALBERGHIERI** (art. 7-ter, comma 1. lett. a), del
DPR n. 633/72 e artt. 30 e 31 del Regolamento comunitario n. 282/2011)

**L'HOTEL RICONOSCE UNA PROVVISORIE ALL'ADV
HOTEL E' UN SOGGETTO IVA (Titolare di Partita IVA)
HOTEL IN ITALIA => ADV EMETTE FATTURA
IMPONIBILE AL 22%**

**HOTEL UBICATO IN ALTRO STATO MEMBRO
DELL'UNIONE EUROPEA**

**ADV EMETTE FATTURA NON SOGGETTA AD IVA art. 7-
ter, c. 1, lett. a), DPR n. 633/72 IN "REVERSE CHARGE",
DA INSERIRE NEGLI ELENCHI INTRASTAT**

Circolare dell'Agazia delle Entrate del 29 giugno 2011, n. 37/E, Circolare
dell'Agazia delle Entrate del 21 giugno 2010, n. 36/E e Risoluzione Agenzia
delle Entrate del 1 giugno 2010, n. 48/E

**COMPENSI di INTERMEDIAZIONE SULLA
BIGLIETTERIA AEREA
DISCIPLINA IVA per B2C**

(Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 125/E del 2004)

-  **COMPENSO INCASSATO DAL CLIENTE PRIVATO**
-  **SCORPO IVA 22% PER TRASPORTO
AEREO NAZIONALE**
-  **NON IMPONIBILE IVA PER TRASPORTO
AEREO INTERNAZIONALE (Art. 9, c. 1, punto 7, del
DPR n. 633/72)**
-  **TAGLIANDO SOSTITUTIVO DELLA RICEVUTA
FISCALE per ADV IATA (GDS o altro SW), per
ADV non IATA EMISSIONE RICEVUTA FISCALE
(OBBLIGO di EMISSIONE di FATTURA SE RICHIESTA DAL
CLIENTE)**

**ESCLUSIONE DALL'OBBLIGO DI
CERTIFICAZIONE PER I DIRITTI di AGENZIA**

- ➔ ESONERARE IPOTESI DI ESTREMA MARGINALITA' ECONOMICA**
- ➔ PRESTAZIONI AVENTI AD OGGETTO LA MERA ESECUZIONE DI SERVIZI CONNESSI ALLA PRENOTAZIONE DEL SERVIZIO TURISTICO E PRESTATI DALL'AGENZIA NELL'INTERESSE DEL CLIENTE**
- ➔ ESEMPIO: RIMBORSO DELLE SPESE TELEFONICHE PER PRENOTAZIONI DI ALBERGHI E DI BIGLIETTI DI VIAGGIO (ferroviari, ecc.), SERVIZI RELATIVI ALLA VIDIMAZIONE DI PASSAPORTI E SERVIZI SIMILARI, ECC.**

**ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E
SERVIZI TURISTICI**

(art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

Ambito di applicazione 74-ter

• Pacchetto turistico

almeno 2 servizi tra trasporto, alloggio e altro servizio turistico

• Escursioni e simili che si esauriscono nell'arco della stessa giornata

• Servizi singoli preacquisiti nella disponibilità dell'Agenzia di viaggi anteriormente alla richiesta del viaggiatore

ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E

SERVIZI TURISTICI (art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e del 24/12/1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

MODALITA' DI APPLICAZIONE IVA PER VIAGGI NELLA UNIONE EUROPEA

**BASE IMPONIBILE LORDA =
CORRISPETTIVO DOVUTO DAL CLIENTE
MENO**

**COSTI PER CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI
SERVIZI EFFETTUATI DA TERZI A DIRETTO
VANTAGGIO DEI VIAGGIATORI, AL LORDO DELLA
RELATIVA IMPOSTA**

ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E

SERVIZI TURISTICI (art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

ESEMPI DI DOCUMENTI GIUSTIFICATIVI DEI COSTI:

- ➔ PER SERVIZI TURISTICI => FATTURE O IDONEI DOCUMENTI EQUIPOLLENTI RILASCIATI DAI FORNITORI**
- ➔ PER TRASPORTO AEREO => RENDICONTO BSP/IATA O ESTRATTO CONTO ADV IATA PER I BGL AEREI CEDUTI AD ADV NON IATA**

ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E

SERVIZI TURISTICI (art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

ISTANZE DI INTERPELLO DELLA DIREZIONE REGIONALE TOSCANA E SICILIA (rispettivamente del 23 marzo 2000 e 11 marzo 2002)

ALTRI ESEMPI DI DOCUMENTI GIUSTIFICATIVI DEI COSTI:

PER SERVIZI di ASSISTENZA ED
→ **ACCOMPAGNAMENTO**

FATTURE O NOTE PER COMPENSO
PRESTATORI OCCASIONALI (ANCHE SE I
PRESTATORI NON SONO SOGGETTI IVA)

ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E

SERVIZI TURISTICI (art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

VIAGGI MISTI PARTE IN UE E PARTE FUORI UE

→ **TASSAZIONE LIMITATA IN BASE A RAPPORTO**
di IMPONIBILITA'

↓
TOTALE COSTI PER SERVIZI A TERRA NELLA UE
DIVISO TOTALE COSTI VIAGGIO MISTO

↓
PERCENTUALE RISULTANTE APPLICATA AL
CORRISPETTIVO MISTO

**ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E
SERVIZI TURISTICI** (art. 74-ter, DPR n. 633/72 e DM n.
340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre
1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

TRASPORTO IN UE O FUORI UE O MISTO

➔ **VALE PRINCIPIO DELLA ACCESSORIETA'
NON SI CONFIGURA UN VIAGGIO MISTO**



Somministrazione di pasti o bevande durante il viaggio -
dentro la UE o fuori UE - non costituisce una
prestazione autonoma che entra nella formazione del
rapporto di imponibilità, alla pari del trasporto, deve
riconoscersi natura accessoria.

**ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E
SERVIZI TURISTICI** (art. 74-ter del DPR n. 633/72 e DM n.
340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n.
328/E del Ministero delle Finanze)

**TRASPORTO IN UE E SERVIZI PRINCIPALI
TUTTI FUORI UE => VIAGGIO TUTTO EXTRA UE
NON IMP ART 9 DPR 633/72**

**TRASPORTO FUORI UE E SERVIZI PRINCIPALI
TUTTI NELLA UE => VIAGGIO TUTTO NELLA
UE E DALLA BASE IMPONIBILE LORDA
SCORPORO IVA AL 21%**

**NON SI CONFIGURA UN VIAGGIO MISTO VALE IL PRINCIPIO
DELLA ACCESSORIETA'**

ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E

SERVIZI TURISTICI

(art. 74-ter del DPR n. 633/72 e DM n. 340 del 1999, Circolare n. 30 del 1980 e Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E del Ministero delle Finanze)

VIAGGI MISTI PARTE IN UE E PARTE FUORI UE

→ **ESEMPIO: COSTI NELLA UE € 200,00, COSTI FUORI UE € 600,00 E CORRISPETTIVO € 1.000,00**

**RAPPORTO di IMPONIBILITA' = € 200,00 / € 800,00 * 100
=> 25%**

25% APPLICATO A € 1.000,00 => € 250,00 è IL CORRISPETTIVO IMPONIBILE e la BIL = € 50,00 (€ 250,00 - € 200,00 DA CUI SCORPORO IVA AL 22%)

Organizzazione di pacchetti e servizi turistici art. 74/TER DPR n. 633/72

(Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 233/2002)

TRATTAMENTO SERVIZI PRODOTTI IN PROPRIO

→ **Ad esempio stessa società con due rami d'azienda (struttura alberghiera e ADV)**

Condizione essenziale attività gestite con contabilità separate.

Il ramo d'azienda alberghiero emetterà fattura al ramo d'azienda ADV e liquiderà l'imposta secondo il metodo ordinario. L'ADV considererà il pacchetto turistico come operazione unitaria ed applica art. 74-ter, del DPR n. 633/72.

**FRASE OBBLIGATORIA DA INDICARE
IN FATTURA 74-ter
(Decreto ministeriale 30 luglio 1999 n. 340)**

Fattura relativa ad operazione per la quale l'imposta é stata assolta ai sensi del Decreto ministeriale del 30 luglio 1999, n. 340

La fattura non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta – “regime del margine – agenzie di viaggi”

**OPERAZIONI TRAMITE ADV INTERMEDIARIE
OBBLIGO di EMISSIONE DELLA FATTURA ENTRO IL MESE SUCCESSIVO (possibilità di domiciliazione c/o ADV)**

Art. 74/TER DPR n. 633/72 regime IVA per ADV che acquistano e rivendono pacchetti e servizi turistici

APPLICAZIONE REGIME SPECIALE IVA ALLE ADV CHE ACQUISTANO IN NOME PROPRIO PACCHETTI e SERVIZI TURISTICI ORGANIZZATI DA ALTRI SOGGETTI (TO)

SI APPLICA L'ART. 74-TER, c. 5, DEL DPR N. 633/72 E DISPOSTO DELL'ART. 3 DEL DM N. 340/1999

**ESEMPIO: ACQUISTO “AL NETTO” DI UN
PACCHETTO TURISTICO E RIVENDITA AL
CLIENTE CONSUMATORE FINALE**

 FT 74/TER
intestata all'ADV

 FT 74/TER
intestata al Cliente



- ➔ Nella ft. del TO devono essere tenuti distinti i servizi usufruiti in UE e fuori UE
- ➔ La ft. emessa dall'ADV nei confronti del cliente indicherà il prezzo globale (Art. 3, DM n. 340/1999)

**ESEMPIO COMPRAVENDITE CROCIERE
ACQUISTATE IN BLOCCO “AL NETTO”**

TRASPORTO EFFETTUATO VIA MARE

CROCIERE NEL MEDITERRANEO

ADV APPLICA REGIME 74-TER

**FORFETTIZZA LA PARTE IMPONIBILE DEL
CORRISPETTIVO NELLA MISURA DEL 5%**

(Circolare del Ministero delle Finanze 7 marzo 1980, n. 11 e Circolare del 24 giugno 1980, n. 30).

Organizzazione di pacchetti e servizi turistici (art. 74/TER DPR n. 633/72 e DM n. 340/99)

POSSIBILITA' PER L'INTERMEDIARIO DI EMETTERE, A RICHIESTA DEL CLIENTE, UNA FATTURA EQUIPOLLENTE A QUELLA DEL TO

PROCEDURA DA SEGUIRE:

- emettere la fattura al cliente (*numerazione separata e indicazione "Fatt. emessa ai sensi dell'art. 4, comma 3, del D.M. 30.7.1999 n. 340"*);
- consegnare la fattura al cliente;
- non annotare la fattura sul registro dei corrispettivi 74-ter;
- tenere la copia della fattura e conservarla con la fattura che l'ADV riceverà dal TO

Organizzazione di pacchetti e servizi turistici (art. 74/TER DPR n. 633/72 e DM n. 340/99)

MODALITA' DI FATTURAZIONE PROVVIGIONI

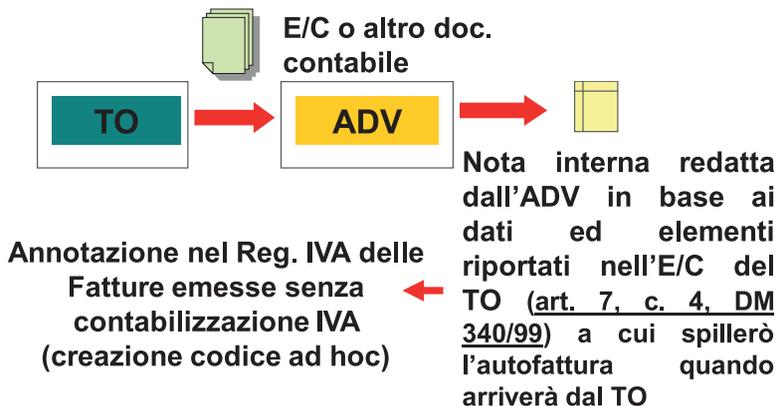
ADV ORGANIZZATRICI (TO) EMETTONO ENTRO IL MESE SUCCESSIVO DAL PAGAMENTO UNA FATTURA RIEPILOGATIVA MENSILE PER LE PROVVIGIONI CORRISPOSTE A CIASCUNA ADV INTERMEDIARIA (auto fattura di commissioni)

ANNOTAZIONE SIA NEL REG. IVA VENDITE SIA NEL REG. IVA ACQUISTI

ESEMPIO DI REGISTRAZIONE PROVVIGIONI PER ADV INTERMEDIARIE



L'ADV PUO' REGISTRARE LE PROVVIGIONI SENZA DOVER ATTENDERE L'AUTOFATTURA



**ORGANIZZAZIONE di PACCHETTI E
SERVIZI TURISTICI** (art. 74-ter del DPR n. 633/72 e DM
n. 340 del 1999)

**IL REGIME SPECIALE IVA 74-ter NON HA
SUBITO MODIFICHE a seguito emanazione
regole sulla territorialità (dal 1 gennaio 2010)**

**NESSUNA VARIAZIONE RISPETTO ALLE
NUOVE REGOLE SULLA TERRITORIALITA'**

**VENDITA di PACCHETTO TURISTICO NON DEVE
ESSERE INSERITA NEGLI ELENCHI INTRASTAT**

***CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
DEL 21 GIUGNO 2010, N. 36/E, PUNTO 12***

**DISCIPLINA IVA ACQUISTI di SINGOLI
SERVIZI TURISTICI DA PARTE di ADV**

VOLO

HOTEL

**NON VANNO INCLUSI NEGLI ELENCHI
INTRASTAT**

**RIENTRANO TRA LE DEROGHE AI FINI DELLA
TERRITORIALITA'**

**Circolare dell'Agazia delle Entrate del 21 giugno 2010, n. 36/E,
punto 12.b**

**DISCIPLINA IVA SERVIZI TURISTICI CHE
NON COSTITUISCONO PACCHETTI
(ESEMPIO SOLO VOLO, SOLO HTL, ECC.)**

**PRESTAZIONI RESE DALLE ADV PER SERVIZI
TURISTICI, CHE NON RIENTRANO NELLA
DEFINIZIONE di PACCHETTO TURISTICO,
QUALORA PRECEDENTEMENTE ACQUISITE
NELLA DISPONIBILITA' DELL'ADV
ANTERIORMENTE AD UNA SPECIFICA
RICHIESTA DEL VIAGGIATORE**

**RIENTRANO NELL'ART. 74-TER, comma 5-bis
(allotment, diritto di opzione, vuoto per pieno, ... (art. 1, c. 3, del
DM 340/99)**

**NEL CASO INVECE DI SPECIFICA
RICHIESTA DEL CLIENTE ED IN
ASSENZA DI PREACQUISIZIONE**

**~~ALL'OPERAZIONE SI DOVRA'~~
APPLICARE L'IVA ORDINARIA**

REGIME IVA IN CASO DI ACQUISTO IN NOME PROPRIO E PER CONTO DI CLIENTI (IPOTESI DI SPECIFICA RICHIESTA IN ASSENZA DI PREACQUISIZIONE – APPLICAZIONE IVA ORDINARIA)

SERVIZI SINGOLI	DISCIPLINA IVA
VENDITA SOGGIORNI HOTEL ITALIA	IVA AL 10% (Tab. A, parte III n. 120)
VENDITA SOGGIORNI HOTEL ESTERO	FUORI CAMPO IVA, art. 7-quater, c. 1, lett. a), DPR n. 633/72 (Risoluzione Agenzia delle Entrate 312/E del 21 luglio 2008). Resta il problema dell'IVA sul mark-up non esplicitato al cliente nello Stato estero di ubicazione hotel => identificazione ai fini IVA nello Stato estero
TRASPORTO ITALIA	IVA AL 10% (Tab. A, parte III n. 127 novies)
TRASPORTI INTERNAZIONALI	NON IMPONIBILI Art.9, c. 1, punto 7, DPR 633/72

DETRAIBILITA' IVA PER I CLIENTI SU PRESTAZIONI ALBERGHIERE e di RISTORAZIONE

ATTIVITA' DI COMPRAVENDITA DI SERVIZI ALBERGHIERI E DI RISTORAZIONE

L'agenzia di viaggi dovrà convenire espressamente con l'albergo o con altro fornitore di servizi di acquisire la prestazione alberghiera e di somministrazione di alimenti e bevande a nome proprio (fattura cosiddetta "al netto").

Nei confronti del cliente dovrà porre in essere un mandato senza rappresentanza e quindi acquisire i servizi su specifica richiesta per conto del cliente azienda/professionista.

Oneri relativi a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande
Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2009, n. 6/E

Limitazione al 75% di deducibilità per le prestazioni alberghiere e di ristorazione

non si applica agli oneri sostenuti dalle Agenzie di Viaggi e dai Tour Operator nel caso di compravendita

rientra nell'attività propria dell'impresa e concorre in maniera diretta alla produzione dei ricavi.

Al contrario se tali spese sono sostenute per finalità diverse, si applica la limitazione del 75% e - nel caso in cui si configurino anche quali spese di rappresentanza - si dovrà tenere conto del limite di congruità previsto dal plafond.

**DETRAIBILITA' IVA SU PRESTAZIONI
ALBERGHIERE e di RISTORAZIONE**

Organizzazione di un congresso, convegno, altra simile manifestazione, ovvero di un soggiorno in albergo, ecc



prezzo non incluso in corrispettivo globale del pacchetto turistico, ovvero servizio singolo non pre-acquisito nella disponibilità ADV (non ci sono accordi di vuoto per pieno, allotment, opzione)



si applica regime IVA ordinario.

(Circolare del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1997, n. 328/E)

**RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di INTERMEDIAZIONE
Determinazione del volume d'affari**

**NEL RIGO VE32  ALTRE OPERAZIONI NON
IMPONIBILI**

 **PROVVIGIONI CORRISPOSTE DAI TO
(AUTOFATURE PROVVIGIONI RICEVUTE
DAI TO PER PACCHETTI E SERVIZI
TURISTICI NELLA UE)**

Si tratta di provvigioni che le agenzie
intermediarie devono contabilizzare senza l'IVA
applicata dal TO

**RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di ORGANIZZAZIONE (74-TER)**

NEL RIGO VF30



**METODO UTILIZZATO PER LA
DETERMINAZIONE IVA AMMESSA IN
DETRAZIONE:**

**BARRARE CAMPO 1 AGENZIE DI VIAGGI
CHE HANNO APPLICATO ART 74-TER
(METODO BASE DA BASE).**

ATTIVITA' DI ORGANIZZAZIONE ART 74-TER – PROSPETTO A

VIAGGI	Corrispettivi	Costi
1 INTERAMENTE NELLA UE	€ 1.900.000,00	€ 1.650.000,00
2 INTERAMENTE FUORI DELLA UE	€ 1.600.000,00	€ 1.400.000,00
3 MISTI	€ 10.000,00	€ 8.500,00
4 TOTALE	€ 3.510.000,00	€ 3.058.500,00
5 RIPARTIRE I COSTI MISTI PER LA PARTE UE		€ 7.500,00
6 PARTE FUORI DELLA UE		€ 1.000,00
<u>DETERMINAZIONE DEI CORRISPETTIVI PER LA PARTE UE E FUORI UE</u>		
7 PERCENTUALE RICAVATA DAI VIAGGI MISTI (RIGO 5/RIGO 3)	88%	
8 CORRISPETTIVI MISTI PARTE UE (RIGO 3 * RIGO 7)	€ 8.800,00	
9 AMMONTARE DEI CORRISPETTIVI UE (RIGO 1 + RIGO 8)	€ 1.908.800,00	
10 AMMONTARE DEI CORRISPETTIVI FUORI UE (RIGO 2 + RIGO 3 - RIGO 8)	€ 1.601.200,00	
11 AMMONTARE DEI COSTI DEDUCIBILI (RIGO 1 + RIGO 5)	€ 1.657.500,00	
12 CREDITO DI COSTO DELL'ANNO PRECEDENTE	€ -	
13 BASE IMPONIBILE LORDA (RIGO 9 - (RIGO 11+ RIGO 12)	€ 251.300,00	
14 OVVERO CREDITO DI COSTO (RIGO 11 + RIGO 12 - RIGO 9)		
15 BASE IMPONIBILE NETTA	€ 205.983,61	

**RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di ORGANIZZAZIONE (74-TER)**

NEL RIGO VE22  OPERAZIONI IMPONIBILI

** BASE IMPONIBILE NETTA ART 74-TER
DIFFERENZA TRA
CORRISPETTIVI ART 74-TER IMPONIBILI
UE
AMMONTARE COSTI 74-TER UE
AL NETTO DELL'IVA A DEBITO 74-TER**

RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di ORGANIZZAZIONE (74-TER)

NEL RIGO VF13  ALTRI ACQUISTI RELATIVI
AD ALCUNI REGIMI
SPECIALI

 ACQUISTI ART 74-TER

TOTALE DEI COSTI SOSTENUTI A
DIRETTO VANTAGGIO DEI CLIENTI
(TOTALE QUATTRO COLONNE DEL
REGISTRO ACQUISTI ART 74-TER: UE,
FUORI UE, MISTO PARTE UE E MISTO
PARTE FUORI UE)

RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di ORGANIZZAZIONE (74-TER)

NEL RIGO VE32  ALTRE OPERAZIONI NON
IMPONIBILI

 CORRISPETTIVI ART 74-TER NON
IMPONIBILI

DIFFERENZA TRA TOTALE DEI
CORRISPETTIVI ART 74-TER (RIGO 4 PROSPETTO A) e

BASE IMPONIBILE LORDA OVVERO TOTALE
DEI CORRISPETTIVI ART 74-TER SE RISULTA
CREDITO DI COSTO ANNUALE

**RIEPILOGO NELLA DICHIARAZIONE IVA
ATTIVITA' di ORGANIZZAZIONE (74-TER)
VENDITE TRAMITE AGENZIE INTERMEDIARIE**

**NEL RIGO VJ5 → IMPOSTA RELATIVA A
PARTICOLARI TIPOLOGIE DI
OPERAZIONI**

**→ PROVVIGIONI CORRISPOSTE DAI TOUR
OPERATOR ALLE AGENZIE DI VIAGGI
INTERMEDIARIE PER VENDITE DI
PACCHETTI E SERVIZI TURISTICI ART 74-
TER, COMMA 8, DPR 633/72 (TOTALE
AUTOFATTURE EMESSE DAI TOUR
OPERATOR)**

APPENDICE

Normativa

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 Numero 633 Supplemento Ordinario Numero 1 alla Gazzetta Ufficiale Numero 292 del 11 novembre 1972

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. TITOLO VI - Disposizioni varie

Articolo 74 Ter, in vigore dal 9 aprile 1998, con effetto dal 1 gennaio 1998

DISPOSIZIONI PER LE AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO

Rubrica: Disposizioni per le agenzie di viaggio e turismo

Articolo modificato dall'art.1 del decreto legislativo 23 marzo 1998, n.56 (in G.U. n. 70 del 25 marzo 1998)

1. Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale sono considerate come una prestazione di servizi unica.

Le disposizioni del presente articolo si applicano anche qualora le suddette prestazioni siano rese dalle agenzie di viaggio e turismo tramite mandatarî; le stesse disposizioni non si applicano alle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto dei clienti. (1)

2. Ai fini della determinazione dell'imposta sulle operazioni indicate nel comma 1, il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta.

3. Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi di cui al comma 2.

4. Se la differenza di cui al comma 2, per effetto di variazioni successivamente intervenute nel costo, risulta superiore a quella determinata all'atto della conclusione del contratto, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia; se risulta inferiore i viaggiatori non hanno diritto al rimborso della minore imposta.

5. Per le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto proprio relative a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti e per le prestazioni dei mandatari senza rappresentanza di cui al secondo periodo del comma 1, l'imposta si applica sulla differenza, al netto dell'imposta, tra il prezzo del pacchetto turistico ed il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo, comprensivi dell'imposta.

5 bis. Per le operazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo relative a prestazioni di servizi turistici effettuati da altri soggetti, che non possono essere considerati pacchetti turistici ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, qualora precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia, l'imposta si applica, sempreché dovuta, con le stesse modalità previste dal comma 5. (2)

6. Se le prestazioni rese al cliente sono eseguite in tutto o in parte fuori della Comunità economica europea la parte della prestazione della agenzia di viaggio ad essa corrispondente non è soggetta ad imposta a norma dell'articolo 9.

7. Per le operazioni di cui al comma 1 deve essere emessa fattura ai sensi dell'articolo 21, senza separata indicazione dell'imposta, considerando quale momento impositivo il pagamento integrale del corrispettivo o l'inizio del viaggio o del soggiorno se antecedente. Se le operazioni sono effettuate tramite intermediari, la fattura può essere emessa entro il mese successivo.

8. Le agenzie organizzatrici per le prestazioni di intermediazione emettono una fattura riepilogativa mensile per le provvigioni corrisposte a ciascun intermediario, da annotare nei registri di cui agli articoli 23 e 25 entro il mese successivo, inviandone copia, ai sensi e per gli effetti previsti dal primo comma, secondo periodo, dell'articolo 21, al rappresentante, il quale le annota ai sensi dell'articolo 23 senza la contabilizzazione della relativa imposta.

9. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo. (1)

(1) Il presente articolo, prima aggiunto dall'art. 1, D.P.R. 29.01.1979, n. 24, è stato poi così sostituito dall'art. 9, D.Lgs. 2.09.1997, n. 313.

Per le operazioni di cui al presente articolo, poste in essere dalle pubbliche amministrazioni nei confronti di particolari soggetti consumatori finali in possesso di determinati requisiti stabiliti dalle medesime, con apposite delibere, l'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dall'interessato non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. Cfr. art.1 del DM 07.07.98, in vigore dal 20.12.98, con effetti dal 06.12.98.

(2) Il presente comma è stato aggiunto dall'art. 1, D.Lgs. 28.03.1998, n. 56.

Decreto ministeriale 30 luglio 1999 Numero 340

Gazzetta Ufficiale Numero 231 del 1 ottobre 1999

Regolamento recante particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo
Organo emanante: Ministero delle Finanze

Articolo 1, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - ORGANIZZAZIONE DI PACCHETTI TURISTICI - OPERAZIONI IMPO-
NIBILI - PRESTAZIONE UNICA

Rubrica: Operazioni imponibili

1. Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo per l'organizzazione di pacchetti turistici costituiti, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, manifestazioni, convegni e simili, verso il pagamento di un corrispettivo globale, sono considerate come una prestazione di servizi unica soggetta all'imposta sul valore aggiunto se eseguita nel territorio dell'Unione Europea. Si intende per pacchetto turistico la combinazione di almeno due degli elementi di seguito indicati, purché la durata sia superiore alle ventiquattro ore, ovvero si estenda per un periodo di tempo comprendente almeno una notte:

a) trasporto;

b) alloggio;

c) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscono parte significativa del pacchetto turistico.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche qualora le suddette prestazioni siano rese dalle agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari.

3. Per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo consistenti nella prestazione di servizi turistici non riconducibili fra i pacchetti turistici di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, qualora siano rese da altri soggetti e acquisite nella disponibilità delle agenzie anterior-

mente ad una specifica richiesta del viaggiatore, l'imposta si applica con le stesse modalità previste per le operazioni di cui al comma 1.

4. Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi e turismo si avvale di altri soggetti sono effettuate fuori dall'Unione Europea, la prestazione dell'agenzia di viaggi e turismo non è soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5. Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi e turismo si avvale di altri soggetti sono effettuate parte all'interno e parte al di fuori dell'Unione Europea, la prestazione di servizi dell'agenzia costituisce prestazione non soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per la parte di corrispettivo afferente le operazioni eseguite al di fuori dell'Unione Europea.

6. Le operazioni di cui ai commi da 1 a 3, si considerano in ogni caso rese all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo e comunque non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno; non rileva a tal fine l'avvenuto pagamento di acconti. Il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore. Nell'ipotesi di viaggi collettivi, che danno luogo a tante obbligazioni tributarie per quante sono le controparti, le predette operazioni si considerano effettuate al verificarsi delle medesime circostanze sopra indicate.

7. Agli effetti del presente regolamento gli organizzatori di giri turistici sono considerati agenzie di viaggi e turismo.

8. Le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano alle agenzie di viaggi e turismo che agiscono in nome e per conto del cliente.

Articolo 2, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - ORGANIZZAZIONE DI PACCHETTI TURISTICI - COSTITUZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Rubrica: Base imponibile

1. La base imponibile delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dell'articolo 1 è costituita dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo e i costi sostenuti dalla stessa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta.

2. Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi di cui al comma 1.
3. Ai fini del calcolo della base imponibile relativa alle operazioni di cui al comma 5 dell'articolo 1, la quota parte del corrispettivo soggetta all'imposta è determinata in base al rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della Unione europea a diretto vantaggio del viaggiatore e l'importo complessivo dei costi medesimi relativi ad operazioni effettuate da terzi all'interno e al di fuori della medesima Unione.
4. Il rapporto di cui al comma 3 si determina, provvisoriamente, sulla base dei dati relativi alle liquidazioni periodiche dell'imposta e, definitivamente, sulla base di quelli da riportare nella dichiarazione annuale.
5. Agli effetti dei commi 1 e 3, la prestazione di trasporto eseguita da un terzo, parte all'interno e parte al di fuori della Unione Europea, s'intende effettuata all'interno o al di fuori della Unione stessa in ragione delle rispettive distanze chilometriche percorse.
6. Ove al viaggiatore non siano rese nel territorio dell'Unione Europea altre prestazioni oltre quella del trasporto, alla prestazione dell'agenzia si applicano le disposizioni dell'articolo 1, comma 4; si applicano, invece, le disposizioni del comma 1 dell'articolo 1 se, fuori dal territorio della predetta Unione, non siano rese altre prestazioni oltre quella del trasporto.
7. Le agenzie di viaggi e turismo che effettuano le prestazioni disciplinate dal presente regolamento non possono avvalersi dei benefici previsti dall'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Articolo 3, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - AGENZIE CHE AGISCONO IN NOME E PER CONTO PROPRIO - APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Rubrica: Agenzie che agiscono in nome e per conto proprio

1. Per le prestazioni rese dalle agenzie di viaggi e turismo che agiscono in nome e per conto proprio, relative a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti, per le prestazioni dei mandatari senza rappresentanza, nonché per le prestazioni rese dalle agenzie di viaggi e turismo di cui al comma 3, dell'articolo 1, l'imposta si applica sulla differenza, al netto del tributo, tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo ed il costo del servizio turistico, comprensivi dell'imposta.

2. Per le prestazioni di cui al comma 1 eseguite in tutto o in parte fuori della Unione Europea, si applicano i commi 4 e 5 dell'articolo 1.

Articolo 4, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO - FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI - EMISSIONE E CONTENUTI

Rubrica: Fatturazione delle operazioni

1. Per le prestazioni di servizi di cui al presente regolamento, deve essere emessa la fattura di cui all'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza separata indicazione dell'imposta. La fattura deve essere emessa, ai sensi dell'articolo 1, comma 6, non oltre il momento del pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, se antecedente. La fattura deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta ai sensi del presente regolamento e che la fattura stessa non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta. La fattura può essere spedita anche tramite strumenti informatici, telematici o telefax.

2. Se le prestazioni sono effettuate tramite intermediario, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione della prestazione, e può essere domiciliata presso lo stesso intermediario.

3. La fattura di cui al comma 2, non deve essere consegnata al viaggiatore se l'intermediario, prima di riceverla, ha emesso a richiesta dello stesso, nei termini e con le modalità di cui al comma 1, una fattura o altro documento equipollente. In tale caso, il secondo esemplare della fattura o del documento equipollente emesso dall'intermediario deve essere conservato dal medesimo unitamente all'originale della fattura dell'agenzia organizzatrice.

4. Se le prestazioni sono effettuate tramite mandatari senza rappresentanza, la fattura di cui al comma 1 deve essere emessa ai sensi di quanto disposto dagli articoli 3, terzo comma, ultimo periodo, e 13, secondo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5. Se le prestazioni sono effettuate tramite mandatari senza rappresentanza ovvero tramite soggetti che agiscono in nome e per conto proprio, nella fattura emessa nei loro confronti dalle agenzie di viaggi e turismo organizzatrice devono essere indicati, distintamente, i corrispettivi delle prestazioni rese nel territorio dell'Unione Europea e di quelle rese al di fuori di essa.

Articolo 5, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO - REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI

Rubrica: Registrazione delle operazioni

1. I corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, rientranti nella disciplina stabilita dal presente regolamento, debbono essere annotati distintamente nel registro di cui all'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o in apposito registro tenuto a norma del successivo articolo 39, a seconda che si riferiscano a prestazioni eseguite all'interno o al di fuori della Unione Europea ovvero parte all'interno e parte al di fuori della Unione. L'annotazione, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, deve essere eseguita entro il mese successivo a quello in cui le operazioni stesse sono state effettuate, anche agli effetti delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 6, da riportare nelle dichiarazioni periodiche di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100.

2. Le fatture e gli altri documenti di acquisto debbono essere distintamente annotati nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o in apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 dello stesso decreto, a seconda che le relative cessioni e prestazioni effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore siano dai medesimi eseguite all'interno o al di fuori della Unione Europea, ovvero parte all'interno e parte al di fuori dell'Unione stessa.

3. Se l'agenzia effettua anche le prestazioni di cui al comma 5 dell'articolo 1, i relativi costi vanno annotati, distinguendo quelli che riguardano cessioni e prestazioni di terzi effettuate all'interno della Unione Europea da quelli relativi a cessioni e prestazioni di terzi effettuate al di fuori dell'Unione stessa.

Articolo 6, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - MODALITÀ DI CALCOLO

Rubrica: Liquidazioni e versamenti

1. L'imposta da liquidare e versare periodicamente ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è calcolata con le seguenti modalità:

a) dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni imponibili diventate esigibili nel mese precedente si deduce l'ammontare dei costi al lordo dell'imposta, registrati nello stesso periodo, relativi a

cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore dell'agenzia, all'interno della Unione Europea. Per l'agenzia di viaggi e turismo che agisce in nome e per conto proprio e per il mandatario senza rappresentanza, l'importo da dedurre è costituito dal corrispettivo relativo alle prestazioni effettuate all'interno della Unione Europea così come indicato nella fattura di cui al comma 5 dell'articolo 4;

b) sulla differenza di cui alla lettera a), diminuita della percentuale di cui all'articolo 27, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica l'aliquota ordinaria;

c) dall'ammontare dell'imposta che ne risulta, si detrae, con le limitazioni di cui all'articolo 19 bis 1 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni e integrazioni, l'ammontare dell'imposta assolta o dovuta dall'agenzia o ad essa addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi, diversi da quelli forniti da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore, importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa;

d) se l'ammontare dei costi di cui alla lettera a), risulta superiore all'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni imponibili, l'importo dell'eccedenza è computato in aumento dei costi registrati nel mese o trimestre successivo. Se tale eccedenza risulta dalla dichiarazione annuale, il relativo importo è computato nelle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo.

Articolo 7, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE PER OPERAZIONI DIVERSE DA QUELLE EFFETTUATE DAI MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA - FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

Rubrica: Fatturazione e registrazione delle prestazioni di intermediazione

1. Per le prestazioni di intermediazione relative alle operazioni indicate nell'articolo 1, diverse da quelle effettuate dai mandatarî senza rappresentanza, le agenzie di viaggi e turismo organizzatrici residenti nel territorio dello Stato e le stabili organizzazioni in Italia di quelle residenti all'estero emettono una fattura riepilogativa mensile per le provvigioni corrisposte a ciascun intermediario residente nello Stato e a ciascuna stabile organizzazione in Italia del soggetto residente all'estero, indipendentemente dalla esistenza di un contratto di mandato con rappresentanza. La fattura deve essere emessa entro il mese successivo all'avvenuto pagamento delle provvigioni ed annotata entro lo stesso mese contemporaneamente nei registri di cui agli articoli 23 e 25, o nell'apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e ne dovrà essere inviata copia all'intermediario ai sensi e per gli effetti previsti dal primo comma, se-

condo periodo, dell'articolo 21 del citato decreto. Analoga procedura di fatturazione può essere applicata per le prestazioni di intermediazione rese da agenzie di viaggio e turismo nei confronti di altre agenzie di viaggi e turismo.

2. La fattura di cui al comma 1 deve indicare, separatamente, sia le provvigioni soggette all'imposta sul valore aggiunto sia le provvigioni non soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 7-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Nella fattura deve essere inoltre indicato che la stessa è emessa ai sensi dell'articolo 74-ter, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni.

3. La fattura è annotata dall'intermediario, dal rappresentante residente nello Stato e dalla stabile organizzazione in Italia del soggetto residente all'estero, nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o nell'apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 del medesimo decreto, con riferimento all'anno d'imposta cui le provvigioni si riferiscono, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale. L'annotazione è effettuata, anche ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 20 del citato decreto, senza la contabilizzazione della relativa imposta nel caso di provvigioni soggette ad IVA in quanto inerenti a servizi turistici resi all'interno dell'Unione Europea, con l'indicazione della norma di non imponibilità nel caso di provvigioni inerenti a servizi turistici resi al di fuori dell'Unione Europea. La fattura può essere inviata anche tramite strumenti informatici, telematici o telefax.

4. I soggetti di cui al comma 3 possono effettuare l'annotazione ivi indicata per ciascuna operazione senza dovere attendere la fattura di cui al comma 1, sulla base dei dati e degli elementi indicati nei documenti contrattuali e nei documenti contabili scambiati con l'agenzia organizzatrice.

Articolo 8, in vigore dal 16 ottobre 1999, con effetto dal 1 novembre 1999

IVA - AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO - EFFICACIA DEL PROVVEDIMENTO - TERMINI

Rubrica: Disposizioni finali

1. Il presente decreto ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

2. Con la stessa decorrenza, il decreto ministeriale del 16 gennaio 1980 è abrogato.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e farlo osservare.

PRASSI

Circolare 24 dicembre 1997 Numero 328/E

Ente emanante: Ministero delle Finanze

IVA - regimi speciali - modifiche alla disciplina - chiarimenti

Omissis

CAPITOLO IX - NUOVO REGIME SPECIALE PER LE AGENZIE DI VIAGGI E TURISMO

PREMESSA

9.1 AMBITO SOGGETTIVO

9.2 AMBITO OGGETTIVO

9.3 AMBITO TERRITORIALE

9.4 MOMENTO IMPOSITIVO

9.5 MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

9.6 DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

9.7 MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA DA PARTE DELLE AGENZIE RIVENDITRICI DI PACCHETTI TURISTICI E DELLE AGENZIE OPERANTI COME MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA

9.8 VOLUME D'AFFARI

9.9 ADEMPIMENTI CONTABILI

9.9.1 TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE E VARIAZIONI SUCCESSIVE DEL COSTO DEI PACCHETTI TURISTICI

9.9.2 MODALITÀ DI DOCUMENTAZIONE DEI CORRISPETTIVI

9.9.3 OPERAZIONI ESEGUITE DIRETTAMENTE NEI CONFRONTI DEI VIAGGIATORI O

EFFETTUATE TRAMITE INTERMEDIARI CON RAPPRESENTANZA

9.9.4 OPERAZIONI ESEGUITE DA AGENZIE CHE OPERANO IN QUALITÀ DI MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA DI ALTRI OPERATORI TURISTICI ORGANIZZATORI DEL PACCHETTO

9.9.5 OPERAZIONI DELLE AGENZIE CHE OPERANO IN NOME E PER CONTO DEI CLIENTI

9.9.6 ALTRI ADEMPIMENTI CONTABILI

9.10 ENTRATA IN VIGORE E NORME TRANSITORIE

PREMESSA

L'articolo 9 del Decreto Legislativo in commento contiene una rivisitazione dell'articolo 74-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 che disciplina il particolare regime fiscale applicabile alle agenzie di viaggi e turismo.

Detto intervento normativo, senza modificare le modalità di applicazione dell'imposta, che consistono tuttora nell'adozione del sistema detrattivo "base da base", apporta alcuni chiarimenti in ordine ai punti fondamentali della disciplina, diretti a perseguire i seguenti obiettivi:

A. un più puntuale adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni previste dall'articolo 26 della sesta direttiva CEE del 17 maggio 1977, n.77/388, conformemente ai criteri direttivi della norma di delega recata dall'articolo 3, comma 66, della Legge 23 dicembre 1996, n.662;

B. una più razionale regolamentazione dell'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo del regime speciale, allo scopo di agevolare l'interpretazione e l'applicazione della relativa disciplina;

C. la soluzione legislativa di alcune questioni controverse quali il concetto di pacchetto turistico e la vendita dello stesso in modo diretto o tramite mandatari;

D. la disciplina delle concrete modalità di determinazione dell'imposta nelle varie fattispecie che si presentano nella prassi del settore economico considerato;

E. la razionalizzazione e la semplificazione del regime documentale delle operazioni poste in essere dagli operatori turistici.

9.1 - AMBITO SOGGETTIVO

primo comma del rinnovato articolo 74-ter delimita il campo di applicazione del regime speciale. Sotto il profilo soggettivo le nuove disposizioni si applicano alle agenzie di viaggi e turismo, in possesso dell'autorizzazione di cui all'articolo 9 della Legge 17 maggio 1983, n.217, che organizzano e vendono in proprio o tramite mandatari con rappresentanza i pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, convegni e simili manifestazioni incluse, che comportano più di una prestazione verso il pagamento di un corrispettivo unitario che costituisce un'unica operazione.

Le stesse disposizioni si rendono applicabili, in linea con il primo paragrafo dell'articolo 26 della sesta direttiva comunitaria e con quanto già disposto dall'articolo 1 del Decreto del Ministro delle Finanze 16 gennaio 1980, agli organizzatori di giri turistici, intendendosi per tali i soggetti in qualsiasi forma strutturati (associazioni, enti pubblici o privati, ecc.) che pongono in essere e mettono a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici secondo la definizione contenuta nel primo comma del citato articolo 74-ter, anche se realizzati nell'arco della stessa giornata (escursioni, visite alla città e simili), svolgendo quindi attività equiparabili a quelle delle agenzie di viaggi e turismo vere e proprie, ai fini della disciplina tributaria applicabile.

Il particolare regime di determinazione del tributo non si applica, invece, alle agenzie di viaggi che svolgono attività di mera intermediazione nei confronti dei clienti, cioè che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori, rendendosi applicabile in tale ipotesi l'ordinario criterio di determinazione dell'imposta fondato sul sistema detrattivo "imposta da imposta".

In tale categoria di operazioni rientrano, a titolo esemplificativo, le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, i servizi relativi alla vidimazione dei passaporti e similari.

Analogamente lo stesso regime speciale non si applica ai servizi effettuati direttamente dagli organizzatori avvalendosi delle proprie strutture aziendali (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, etc), ma solo a quelli resi da terzi.

9.2 - AMBITO OGGETTIVO

Come già osservato nel paragrafo precedente, il primo comma dell'articolo 74-ter, nel testo riformulato dall'articolo 9 del Decreto Legislativo n.313 del 1997, limita l'operatività delle nuove disposizioni alle attività che si concretizzano in una vera e propria organizzazione di pacchetti turistici individuata, per evitare incertezze nell'applicazione della nuova normativa, con il rinvio all'articolo 2 del Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n.111. Tale norma dispone che "I pacchetti turistici hanno ad oggetto i viaggi, le vacanze ed i circuiti tutto compreso", risultanti dalla prefissata combinazione di almeno due degli elementi di seguito indicati, venduti od offerti in vendita ad un prezzo forfetario, e di durata superiore alle ventiquattro ore, ovvero estendentisi per un periodo di tempo comprendente almeno una notte:

a) trasporto;

b) alloggio;

c) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio di cui all'articolo 7, lettere i) e m) del Decreto Legislativo n. 111 del 1995 che costituiscono parte significativa del "pacchetto turistico".

Dalla formulazione onnicomprensiva adottata dal legislatore ("pacchetto turistico") e dal chiaro tenore letterale della norma si ricava che il regime speciale non è applicabile alle 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 predette prestazioni. Si precisa, quindi, come già fatto in passato con la circolare ministeriale n. 30 del 24 giugno 1980, che lo speciale regime dell'articolo 74-ter non torna applicabile alle cosiddette "linee turistiche", qualora non siano fornite dall'agenzia al cliente anche altre prestazioni (pasti, alberghi, ecc.) che, beninteso, non siano da ritenere accessorie ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n.633 del 1972.

Tale conclusione trova riscontro nella lettura dell'articolo 26 della menzionata sesta direttiva comunitaria che in più punti fa riferimento alla natura composta del servizio turistico. Ed infatti il primo paragrafo del menzionato articolo 26, usa la locuzione di "cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi" per l'esecuzione del viaggio, il secondo paragrafo dispone che per le prestazioni (operazioni) effettuate dall'agenzia di viaggi è considerata come base imponibile la "differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi".

Per tali ultimi soggetti, peraltro, il quinto comma dell'articolo 74-ter in commento introduce un autonomo sistema di determinazione del tributo le cui modalità saranno illustrate nel relativo paragrafo. In forza delle considerazioni sopra esposte e attesa la locuzione "verso il pagamento di un corrispettivo globale" contenute nel primo comma dell'articolo 74-ter, il regime speciale non è applicabile neppure a quelle fattispecie in cui i vari elementi che compongono la prestazione unica siano dedotti in contratto e valutati analiticamente dalle parti contraenti come singoli servizi e non come prestazione unica, ovvero a quelle fattispecie nelle quali il servizio reso abbia una durata inferiore a quella minima prevista dal citato articolo 2 del Decreto Legislativo n.111 del 1995 e non comprende almeno un pernottamento, a meno che non si tratti di **escursioni, visite a città e simili che si esauriscono nell'arco della stessa giornata, che sono assimilate ai pacchetti turistici**, come già precisato nel precedente paragrafo 2. Resta pertanto inteso che nel caso di organizzazione di un convegno o di un'altra simile manifestazione, ovvero di un soggiorno in albergo ecc., il cui prezzo non risulti incluso nel corrispettivo globale di un pacchetto turistico, si renderanno applicabili due distinti regimi di determinazione del tributo: quello speciale previsto dall'articolo 74-ter per il prezzo del pacchetto turistico ed il regime normale per il prezzo del convegno e dell'altra simile manifestazione, ovvero del soggiorno in albergo ecc..Si segnala, inoltre, che - come pure rilevato dalla relazione ministeriale che accompagna il provvedimento - la parola "cliente" adottata dal testo previgente dell'articolo 74-ter è stata sostituita con la parola "viaggiatore" in modo da evitare una lettura distorta della disposizione recata dal primo comma dell'articolo in parola nel testo rinnovato, che autorizzi l'estensione del sistema speciale di determinazione del tributo alle agenzie che non esplicano alcuna attività organizzativa, ma si limitano a collocare sul mercato, a vantaggio dei consumatori finali, pacchetti turistici già predisposti da altri operatori.

9.3 - AMBITO TERRITORIALE

La definizione dell'ambito territoriale di applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 74-ter non subisce particolari modificazioni rispetto a quanto stabilito dalla normativa previgente.

In particolare, sulla base dell'applicazione del principio della territorialità comunitaria del servizio turistico, le operazioni delle agenzie di viaggi e turismo possono essere classificate nel modo seguente:

A. operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario, le quali sono integralmente imponibili con i criteri di cui all'articolo 74-ter in rassegna;

B. operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggi fa ricorso ad altri soggetti, eseguite al di fuori del territorio della Comunità Europea, non soggette ad imposta a norma dell'articolo 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e per le quali non compete il beneficio di cui al secondo comma del medesimo articolo 9, consistente nella sospensione dell'imposta per gli acquisti di beni e servizi;

C. prestazioni miste, cioè servizi resi dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario ed in parte al di fuori dello stesso, nei confronti delle quali la tassazione va limitata soltanto ai servizi forniti dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore, sulla base di criteri di imputazione proporzionale esaminate dettagliatamente nel sesto paragrafo.

Relativamente alle prestazioni di trasporto rientranti nell'esecuzione del viaggio va messo in evidenza che se il viaggiatore usufruisce nell'ambito del territorio della Comunità Europea delle sole prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni (cosiddette a terra) gli vengono rese fuori della Comunità, le prestazioni di trasporto ricevono il trattamento delle altre prestazioni, alle quali accedono e sono pertanto considerate alla stregua di queste ultime non imponibili ai sensi del richiamato articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972.

Al contrario, se fuori del territorio della Comunità Europea vengono rese al cliente solo prestazioni di trasporto e nell'ambito della Comunità Europea tutte le rimanenti, anche le dette prestazioni di trasporto sono soggette al tributo, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà.

9.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Il settimo comma dell'articolo 74-ter in rassegna considera quale momento impositivo delle operazioni, alle quali si applica il particolare sistema di determinazione del tributo, il pagamento integrale del corrispettivo e, comunque, se antecedente, la data di inizio del viaggio o del soggiorno.

Tale disposizione non si discosta da quella prevista dal quarto comma dell'articolo 1 del Decreto Ministeriale 16 gennaio 1980, in considerazione della particolarità delle operazioni svolte dalle agenzie di viaggi e della peculiare organizzazione dei servizi ad esse connessi.

È da ritenere, sulla falsariga della norma regolamentare sopra citata, che il viaggio o il soggiorno si consideri iniziato nel momento in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a diretto vantaggio del viaggiatore (trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.)

Valgono, a tale riguardo, in presenza del medesimo dettato normativo, le precisazioni già fornite con la menzionata circolare ministeriale n.30 del 1980.

In particolare, attesa la precisa formulazione della norma, l'eventuale pagamento di acconti, effettuati dal cliente, così come l'emissione della fattura da parte dell'agenzia non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle sud-

dette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo e dell'inizio del viaggio. Nel caso di viaggi collettivi sorgono tante obbligazioni tributarie quante sono le controparti, committenti dei servizi forniti dall'agenzia, aventi una propria autonomia contrattuale. Ne discende che, se in ipotesi, su dieci clienti soltanto cinque pagano l'intero corrispettivo, l'obbligazione tributaria si realizza soltanto per tali soggetti, restando "sospesa" per i rimanenti clienti.

Naturalmente, qualora il committente sia unico - come si verifica nel caso di vendite di "viaggi collettivi" da parte di un'agenzia ad un'altra - si versa nella ipotesi di una sola obbligazione tributaria il cui sorgere è determinato dal pagamento dell'intero corrispettivo, da parte dell'agenzia acquirente, o dall'inizio del viaggio.

9.5 - MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

Le modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, relativamente alle operazioni alle quali si applica il particolare regime delle agenzie di viaggi non diverge sostanzialmente da quello della disciplina previgente, fondata, come è noto, sul procedimento detrativo "base da base". A tale fine, il secondo comma dell'articolo 74-ter dispone che il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo, 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 (in linea generale il trasporto, l'alloggio, il vitto, ecc.).

Valga il seguente esempio:

- Corrispettivo dell'agenzia organizzatrice:

L. 3.000.000

- costi dei beni e servizi acquistati dall'agenzia a diretto vantaggio del viaggiatore:

L. 2.000.000

- base imponibile lorda: L. 1.000.000 (3.000.000-2.000.000)

- scorporo dell'imposta: L. 1.000.000 x 16,65% = L. 166.500

- imponibile netto: L. 1.000.000 - 166.500 = L. 833.500

- imposta dovuta: L. 833.500 x 20% = L. 166.700

Per i viaggi misti, effettuati cioè in parte nell'ambito del territorio comunitario e in parte al di fuori di esso, la base imponibile è determinata sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della Comunità Europea e quelli sostenuti all'interno e all'esterno della Comunità.

La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione. Dall'importo così determinato si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nella Comunità Europea e la risultante costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

Valga il seguente esempio:

- corrispettivo pattuito dall'agenzia organizzatrice per prestazioni miste:

L. 5.000.000

- costi sostenuti dall'agenzia nella Comunità:

L. 1.500.000

- costi sostenuti dall'agenzia fuori della Comunità:

L. 2.000.000

- costi complessivi dentro e fuori della Comunità:

L.3.500.000

1.500.000

----- x 100 = 43% (rapporto tra costi nella Comunità costi complessivi)

3.500.000

Applicando detta percentuale al corrispettivo pattuito dall'agenzia, si avrà:

$5.000.000 \times 43\% = 2.150.000$

Dal suddetto importo (L.2.150.000), che rappresenta la quota parte del corrispettivo dei servizi resi nel territorio della Comunità, dovrà sottrarsi il corrispondente costo dei servizi sostenuto nella Comunità (1.500.000) per cui la base imponibile lorda sarà costituita da L.650.000 (2.150.000 - 1.500.000). Su detta base, dopo aver proceduto allo scorporo dell'imposta in essa incorporata (16,65%), si applicherà l'aliquota ordinaria del 20%.

9.6 - LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Il terzo comma dell'articolo 74-ter, in conseguenza del particolare metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici da parte delle agenzie di viaggio (sistema detrattivo "base da base") ed in linea con il secondo comma dell'originario articolo 74-ter del D.P.R. n.633 del 1972, esclude la detrazione nei modi ordinari dell'imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio dei viaggiatori. Tale esclusione, prevista per le agenzie di viaggi, costituisce una deroga alla detraibilità delle prestazioni in esame (alloggio in alberghi, trasporto di persone, somministrazioni di alimenti e bevande, ecc.) che l'articolo 19-

bis1, lettera e) del citato D.P.R. n.633 del 1972 ammette, invece, in caso di acquisti che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Ne consegue, così come per il passato, che, in applicazione del cennato principio, le agenzie non possono avvalersi del beneficio previsto dall'articolo 9, comma 2, del Decreto Istitutivo dell'I.V.A., che consente l'acquisto di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

Con riferimento alla particolare disciplina di cui all'articolo 74-ter non si applicano i commi 1 e 2 dell'articolo 19, come modificato con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 2 del Decreto Legislativo n.313 del 1997.

È da precisare che, qualora l'agenzia svolga anche attività diverse da quelle disciplinate dal primo periodo del primo comma dell'articolo 74-ter riformato (intermediazione o altre), l'imposta assoluta per l'acquisizione di beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di dette attività può essere detratta ai sensi e nei limiti previsti dall'articolo 19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972, come sopra modificati con effetto dal 1° gennaio 1998, al pari di quella assoluta per tutti gli altri beni e servizi compresi i beni ammortizzabili materiali (mobili e immobili) e immateriali (marchi, insegne, ecc.) e per le spese generali.

Per l'attività di intermediazione concernente i servizi internazionali di cui al numero 7-bis) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972, l'agenzia può avvalersi del beneficio previsto dallo stesso articolo 9, secondo comma, al fine dell'acquisizione, senza applicazione dell'imposta, dei beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di tale attività.

9.7 - MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA DA PARTE DELLE AGENZIE RIVENDITRICI DI PACCHETTI TURISTICI E DELLE AGENZIE OPERANTI COME MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA

Il quinto comma dell'articolo 74-ter disciplina il particolare sistema di determinazione dell'imposta con riguardo alle prestazioni rese dalle agenzie di viaggi e turismo che cedono, in nome e per conto proprio, pacchetti turistici organizzati da altri soggetti, cioè "commerciano" pacchetti turistici acquistandoli già confezionati e rivendendoli ad un prezzo maggiorato e lucrando la differenza di prezzo, ovvero si avvalgono, per collocare sul mercato i pacchetti medesimi, di mandatari senza rappresentanza, cioè di soggetti che agiscono in nome proprio e per conto dell'agenzia medesima. L'imposta dovuta dalle due categorie di soggetti è computata deducendo dal corrispettivo lordo dovuto dal viaggiatore all'agenzia di viaggi e turismo, la parte del corrispettivo di spettanza dell'operatore turistico che ha organizzato i pacchetti medesimi.

Dal risultato così ottenuto va scorporata l'imposta in esso contenuta e successivamente va applicata sullo stesso imponibile l'aliquota ordinaria.

Con tale calcolo si perviene al risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrativo "base da base", sia la maggiorazione dell'agenzia che commercia in pacchetti turistici, sia la provvigione del mandatario senza rappresentanza, secondo i principi dettati in proposito dall'articolo 13, comma 2, lett. b), del decreto I.V.A..

Ad esempio:

- corrispettivo lordo pagato dal viaggiatore:
L. 4.000.000
- corrispettivo pagato dall'organizzatore
L. 3.700.000
- differenza (margine commerciale e provvigione)
L. 300.000
- scorporo: $300.000 \times 16,65\% = L. 49.950$
- $L. 300.000 - 49.950 = L. 250.050$
- calcolo dell'imposta dovuta: $L. 250.050 \times 20\% = L.50.010$

9.8 - VOLUME D'AFFARI

Il volume d'affari delle agenzie è costituito, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633:

A. dalle operazioni da esse effettuate nel territorio comunitario;

B. dalle operazioni effettuate fuori del territorio comunitario;

C. dai corrispettivi delle attività diverse da quelle consistenti nell'organizzazione in proprio di pacchetti turistici, ai sensi del primo comma dell'articolo 74-ter, ed in particolare dalle provvigioni relative all'attività di intermediazione con potere di rappresentanza, in relazione alle quali l'ottavo comma dell'articolo 74-ter, come di seguito illustrato dispone che per la determinazione del proprio volume di affari il rappresentante annota nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. n.633 del 1972, le copie delle fatture riepilogative mensili (autofatture) emesse e inviate dalle agenzie organizzatrici dei pacchetti turistici.

Il rappresentante deve annotare le suindicate fatture con riferimento all'anno di imposta cui le provvigioni si riferiscono, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Nel caso di mancato arrivo delle suindicate fatture mensili o anche in attesa del loro arrivo, il rappresentante può effettuare, di sua iniziativa, l'annotazione delle provvigioni utilizzando i dati e la documentazione contabile e contrattuale in suo possesso.

All'arrivo delle fatture riepilogative mensili delle provvigioni emesse dalle agenzie organizzatrici, il rappresentante deve controllare che le singole annotazioni, già effettuate con le modalità suindicate, coincidano con l'importo complessivo riportato nella fattura e deve effettuare le eventuali annotazioni di integrazione o di rettifica.

Le differenze riscontrate devono essere segnalate alle agenzie organizzatrici, affinché queste ultime provvedano ad effettuare il conguaglio della citata fatturazione.

9.9 - ADEMPIMENTI CONTABILI

9.9.1 - TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE E VARIAZIONI SUCCESSIVE DEL COSTO DEI PACCHETTI TURISTICI

Il quarto comma dell'articolo 74-ter, analogamente a quanto previsto dal testo del primo comma del medesimo articolo, vigente anteriormente al 1° gennaio 1998, dispone che se la differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo ed i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, cioè il margine derivante dalle attività di organizzazione del pacchetto turistico, per effetto di variazioni successivamente intervenute nel costo, sulla base delle spese effettive, risulta superiore a quella determinata all'atto della conclusione del contratto, sulla base delle spese presunte, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia; se la medesima differenza risulta inferiore, i viaggiatori non hanno diritto al rimborso della minore imposta.

In altri termini, poiché dal momento della fissazione contrattuale del corrispettivo a quello dell'inizio del viaggio intercorre, di regola, un periodo più o meno lungo che può determinare una variazione del corrispettivo convenuto, in dipendenza dell'aumento o della diminuzione del prezzo dei vari servizi componenti il viaggio, (ad esempio, per la variazione del cambio delle valute estere) la disposizione sopra riportata, la cui ragione giustificativa è quella di evitare complicate procedure di rettifica dell'imponibile, stabilisce che, in caso di aumento della differenza tassabile, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia che, quindi, non potrà addebitare al viaggiatore la differenza, mentre, in caso di sua diminuzione, il viaggiatore medesimo non ha diritto al rimborso della minore imposta.

In buona sostanza, come nel caso di aumento dell'imposta il maggior onere resta a carico dell'agenzia organizzatrice del viaggio, così nel caso di diminuzione dell'imposta il relativo risparmio non compete al viaggiatore.

L'articolo 74-ter nulla prevede, specificamente, con riguardo al termine di annotazione delle fatture nazionali ed estere relative ai costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore.

A stretto rigore, pertanto, anche tali fatture possono essere annotate entro il maggior termine biennale ora stabilito dal primo comma dell'articolo 25 del D.P.R. n.633 del 1972, come modificato, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 4, primo comma, lett. b), del decreto legislativo n.313 del 1997.

9.9.2 - MODALITÀ DI DOCUMENTAZIONE DEI CORRISPETTIVI

La parte maggiormente innovativa della riformulazione del più volte menzionato articolo 74-ter è costituita dalle nuove modalità di documentazione dei corrispettivi che privilegiano l'adempimento della fatturazione come strumento di documentazione "naturale" del settore economico considerato.

Per quanto concerne le concrete modalità di emissione del documento, occorre distinguere tre tipologie di operazioni - descritte nei sottoparagrafi seguenti - a cui corrispondono specifici obblighi documentali a carico dei soggetti interessati a vario titolo all'operazione in esame.

Tale scelta legislativa, ispirata a principi di semplificazione e riduzione delle incombenze contabili degli operatori e di agevolazione dell'esecuzione dei controlli fiscali, intende dirimere le perplessità sorte nel passato in ordine alle modalità di documentazione dei corrispettivi da parte dei soggetti in questione.

Debbono, pertanto, considerarsi superati, limitatamente all'argomento in trattazione, le istruzioni precedentemente fornite, in particolare, con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997.

Occorre subito rilevare che, per motivi di cautela fiscale, contrariamente a quanto disposto dall'articolo 4 del decreto del Ministro delle finanze 16 gennaio 1980, tale tipo di fatturazione è stata configurata come un obbligo da osservare indipendentemente dalla richiesta del cliente.

Va evidenziato, inoltre, che tale documento non deve recare la separata indicazione dell'imposta, deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta con le modalità del regime speciale e che la fattura non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta.

Ciò, ovviamente, sia per le particolari modalità di applicazione del sistema detrattivo sia per il fatto che trattasi, comunque, di prestazioni con imposta indetraibile. Il momento di emissione della fattura coincide con il momento impositivo già commentato nel quinto paragrafo.

Va precisato che deve ritenersi regolare la fattura nella quale il viaggiatore viene domiciliato presso l'intermediario, se la vendita è avvenuta tramite lo stesso, tenuto conto che non sempre infatti l'agenzia organizzatrice è in possesso del domicilio del viaggiatore.

In tal caso, peraltro, nulla vieta all'intermediario di emettere lui stesso la fattura a carico del viaggiatore facendo risultare sulla stessa la sua qualità di intermediario dell'agenzia organizzatrice, in nome e per conto di quest'ultima.

Le modalità di spedizione della fattura, secondo la prassi ministeriale corrente, sono quelle tradizionali o, a scelta del contribuente, quelle basate sulle tecnologie informatiche.

Relativamente al contenuto, la fattura deve indicare distintamente i corrispettivi sia parziali che totali delle prestazioni rese nel territorio della Comunità Europea e di quelle rese al di fuori di essa.

9.9.3 - OPERAZIONI ESEGUITE DIRETTAMENTE NEI CONFRONTI DEI VIAGGIATORI O EFFETTUATE TRAMITE INTERMEDIARI CON RAPPRESENTANZA

Le agenzie organizzatrici del viaggio devono emettere la fattura di cui all'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972, nei confronti del viaggiatore con le modalità ed il contenuto appena illustrati, qualora cedano direttamente i pacchetti turistici da essa organizzati.

Qualora, invece, l'agenzia si avvalga di intermediari con rappresentanza, la fattura può essere emessa entro il mese successivo alla data di effettuazione delle operazioni come sopra definita. Ciò al fine evidente di consentire all'organizzatore, sulla scorta degli elementi forniti dall'intermediario, di emettere la fattura nei confronti del viaggiatore.

Per le provvigioni corrisposte agli intermediari, le agenzie che organizzano il viaggio (soprattutto i tour operator) emettono, per conto degli intermediari che agiscono come mandatari con rappresentanza, una fattura riepilogativa mensile per ciascun intermediario, recante l'ammontare complessivo delle provvigioni corrisposte nel mese, distinguendo, quelle assoggettate ad I.V.A., in quanto afferenti ad intermediazioni relative a prestazioni rese nel territorio della Comunità Europea e quelle non imponibili di cui al numero 7-bis) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972, in quanto concernenti prestazioni rese al di fuori della Comunità. La fattura deve essere emessa entro il mese successivo all'avvenuto pagamento delle provvigioni e registrata, entro lo stesso mese, sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti tenuti ai fini dell'I.V.A.. Ciò al fine di rendere fiscalmente neutra l'operazione in capo all'agenzia che organizza e cede il pacchetto turistico. Per considerare "emessa" la fattura in base alle vigenti disposizioni I.V.A., la stessa deve essere consegnata o spedita all'intermediario che, a sua volta, deve annotarla nel registro delle fatture

emesse, in quanto relativa a corrispettivi dello stesso intermediario, senza contabilizzare, ove dovuta, la relativa imposta, in quanto quest'ultima viene assolta in via ordinaria dall'agenzia che organizza il viaggio con il particolare meccanismo descritto (registrazione della fattura sia in entrata che in uscita).

9.9.4 - OPERAZIONI ESEGUITE DA AGENZIE CHE OPERANO IN QUALITÀ DI MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA DI ALTRI OPERATORI TURISTICI ORGANIZZATORI DEL PACCHETTO

Le nuove disposizioni stabiliscono, altresì, la disciplina da osservare per la fatturazione delle prestazioni effettuate:

1. dalle agenzie di viaggi che vendono in nome e per conto proprio "pacchetti turistici" organizzati da altri operatori;
2. dalle agenzie di viaggi che vendono i propri pacchetti turistici avvalendosi di intermediari che operano come mandatari senza rappresentanza.

Nel primo caso si è in presenza di una normale cessione da parte dell'organizzatore del viaggio nei confronti dell'agenzia di viaggi che, a sua volta, cede in nome e per conto proprio al viaggiatore il pacchetto turistico.

Per la prima cessione, nulla è innovato rispetto al passato, in quanto l'organizzatore del viaggio emette fattura ordinaria nei confronti dell'agenzia al momento del pagamento del corrispettivo da parte del cliente o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, avendo cura di assoggettare ad I.V.A. la parte del corrispettivo del viaggio effettuato all'interno della Comunità Europea e di indicare la quota di corrispettivo "non imponibile" per la parte eseguita al di fuori del territorio comunitario.

Nel secondo caso, quello di cessione del pacchetto turistico effettuata tramite operatori che agiscono come mandatari senza rappresentanza, nelle fatture emesse sia dall'organizzatore del viaggio a carico dell'agenzia che dell'agenzia a carico del viaggiatore devono essere indicati i corrispettivi previsti dall'articolo 13, 2° comma, lett. b) del D.P.R. n.633 del 1972. Nella particolare ipotesi, sulla fattura dell'organizzatore del viaggio relativa alle prestazioni rese da quest'ultimo al mandatario senza rappresentanza, deve essere indicato il prezzo del pacchetto turistico pagato dal viaggiatore diminuito della provvigione, al lordo dell'imposta, spettante all'agenzia di viaggi, mentre nella fattura dell'agente deve essere indicato l'intero importo corrisposto dal viaggiatore. Gli eventuali sconti di natura finanziaria, gli arrotondamenti o gli abbuoni concessi dall'agente al viaggiatore, dovranno essere indicati in fattura separatamente dal prezzo del viaggio e non potranno essere scomputati dalla base imponibile, al lordo della relativa imposta, che l'agente è tenuto ad assoggettare ad I.V.A..

Con il particolare sistema di computo sopra esemplificato, che trova riscontro nelle conseguenti modalità di fatturazione che rappresentano l'applicazione nel settore delle agenzie di viaggi dei principi generali di tassazione del rapporto di commissione, si consegue il risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrattivo "base da base", nel primo caso, l'utile lordo dell'agenzia rivenditrice dei pacchetti turistici già predisposti, nel secondo caso, la provvigione del mandatario senza rappresentanza.

9.9.5 - OPERAZIONI DELLE AGENZIE CHE OPERANO IN NOME E PER CONTO DEI CLIENTI

Come già precisato, alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo che non organizzano i pacchetti turistici per la successiva vendita degli stessi ai viaggiatori, direttamente o tramite mandatari, ma che operano in veste di rappresentanti dei viaggiatori per fornire agli stessi singoli servizi, non è applicabile il regime speciale di determinazione del tributo, ma quello ordinario.

Ne consegue che non saranno applicabili le particolari modalità di fatturazione, introdotte dai commi 7 e 8 dell'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione, ma, ricorrendone i presupposti, i sistemi ordinari di certificazione dei corrispettivi di cui al D.P.R. 21 dicembre 1996, n.696, (alter natività tra la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale e la fattura), secondo quanto chiarito da questo Dipartimento con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997 ovvero, nelle ipotesi di estrema marginalità economica, l'esonero contemplato per le prestazioni in parola dall'articolo 2, lettera ff), del medesimo decreto.

9.9.6 - ALTRI ADEMPIMENTI CONTABILI

Non essendo mutate le modalità di determinazione dell'imposta ed in assenza nel nuovo articolo 74-ter di specifiche disposizioni a tale riguardo, le modalità di registrazione e di liquidazione dell'imposta sono quelle già indicate nel D.M. 16 gennaio 1980, già illustrate dalla citata circolare ministeriale n.30 del 1980, il cui contenuto si dà qui per integralmente richiamato, fermo restando quanto precisato, con riguardo ai termini di registrazione, nel precedente paragrafo 8.

9.10 - ENTRATA IN VIGORE E NORME TRANSITORIE

Le disposizioni di cui all'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione hanno effetto, per espressa previsione dell'articolo 11, comma 8, del decreto legislativo n.313 del 1997, dal 1° gennaio 1998 e da tale data cessano di avere applicazione le norme incompatibili recate dal previgente articolo 74-ter e del relativo Decreto Ministeriale di attuazione 16 gennaio 1980.

Anche se il menzionato Decreto Legislativo n.313 del 1997 non contiene norme transitorie concernenti la materia in esame, non sembra che si pongano particolari questioni in occasione del passaggio alla

nuova regolamentazione, atteso che è rimasto immutato rispetto alla precedente disciplina il momento di effettuazione delle operazioni con la conseguenza che occorrerà fare riferimento a tale momento per la decorrenza delle nuove disposizioni concernenti, in particolare, la diversa delimitazione della sfera oggettiva del regime speciale, dei particolari criteri di calcolo dell'imponibile e dell'imposta nelle ipotesi di agenzie di viaggi che agiscono in nome e per conto proprio relativamente a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti e di prestazioni di mandatari senza rappresentanza, nonché il nuovo regime di documentazione dei corrispettivi introdotto dai commi 7 ed 8 del nuovo articolo 74-ter.

A titolo esemplificativo si espongono di seguito alcuni casi che potrebbero avere frequente applicazione pratica:

1. emissione di fattura per effetto del pagamento dell'intero corrispettivo avvenuto nel 1997 per un viaggio la cui esecuzione abbia inizio nel 1998: l'operazione è disciplinata dalle norme vigenti anteriormente al 1° gennaio 1998;
2. viaggio iniziato nell'anno 1997 il cui corrispettivo integrale viene pagato interamente nel 1998: si applica la disciplina previgente al 1° gennaio 1998;
3. viaggio iniziato nell'anno 1998 con acconti pagati nel 1997 e saldo pagato nel 1998: si applica la nuova disciplina entrata in vigore il 1° gennaio 1998;
4. viaggio iniziato nel 1997 con pagamento di acconti nel medesimo anno o emissione di fattura parziale e versamento del saldo nel 1998: si applicano le norme previgenti al 1° gennaio 1998.

RISOLUZIONE N.125/E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Roma, 29 settembre 2004

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: Istanza di Interpello - X -

Disciplina applicabile ai compensi d'intermediazione richiesti dalle agenzie di viaggi e turismo per la prenotazione e l'emissione di biglietteria aerea - Articolo 22 del dPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Con istanza d'interpello presentata in data 03 maggio 2004, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la X ha esposto il seguente quesito volto a conoscere l'esatta applicazione dell'articolo 22 del dPR 26 ottobre 1972, n. 633.

QUESITO

La X associazione di imprese operanti nel settore viaggi e turismo, ha chiesto conoscere la corretta disciplina fiscale applicabile ai compensi che le agenzie di viaggio percepiscono direttamente dai propri clienti per l'attività di intermediazione, riferita al servizio di prenotazione ed emissione di biglietteria aerea, svolta in nome e per conto del cliente stesso.

In particolare, atteso che molti vettori aerei hanno scelto di ridurre le commissioni corrisposte alle agenzie intermediarie per la vendita dei biglietti aerei, le imprese del settore hanno iniziato a richiedere al cliente un compenso per il servizio d'intermediazione reso. Pertanto accanto alla commissione, in misura ridotta, corrisposta dal vettore, le agenzie percepiscono direttamente dai clienti un compenso, che costituisce una vera e propria remunerazione dell'attività esercitata e non può usufruire dell'esonero dagli obblighi di certificazione (articolo 2, comma 1, lettera ff) del dPR 21 dicembre 1996, n. 696).

Ciò premesso, è stato chiesto alla scrivente di chiarire quale siano le disposizioni IVA applicabili ai corrispettivi in argomento, sia nell'ipotesi di emissione di biglietteria aerea nazionale sia nell'ipotesi di emissione di biglietteria aerea internazionale, nonché di precisare quale siano le corrette modalità di certificazione degli stessi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La X è dell'avviso che gli importi percepiti dalle agenzie di viaggio per l'emissione della biglietteria nazionale debbano essere assoggettati ad IVA, ad aliquota ordinaria del 20 per cento, mentre quelli incassati per l'emissione della biglietteria internazionale debbano essere considerati non imponibili IVA ai sensi dell'articolo 9, comma 1, punto 7 del dPR n. 633 del 1972. Ciò sia nell'ipotesi in cui detti corrispettivi siano corrisposti dal vettore a titolo di commissione, sia nell'ipotesi in cui siano pagati direttamente dai clienti a titolo di compenso per la prestazione d'intermediazione resa.

In merito alle modalità di certificazione, l'istante propone la seguente soluzione:

- certificare la commissione percepita dal vettore mediante l'emissione di fattura, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972;
- certificare il compenso percepito direttamente dai clienti per l'attività di intermediazione resa, mediante l'emissione - in luogo dello scontrino o ricevuta fiscale - di un ulteriore tagliando integrativo del biglietto di viaggio (il cui fax simile è stato allegato all'istanza d'interpello), distinto e separato dal titolo di viaggio, sul quale riportare:
 - la ditta, la denominazione o ragione sociale e la partita IVA dell'agenzia di viaggio che emette il documento;
 - la data di emissione;
 - il numero progressivo (costituito dal numero del biglietto aereo e il codice identificativo IATA);
 - il compenso d'intermediazione (imponibile, imposta, aliquota applicata nell'ipotesi di trasporto nazionale, titolo di non imponibilità nell'ipotesi di trasporto internazionale);
 - i dati relativi al trasporto - ripresi dal biglietto aereo - a cui il compenso si riferisce.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istanza di interpello è inammissibile poiché presentata da soggetto non portatore di interesse personale e diretto. Invero, il quesito in esame riguarda la posizione fiscale delle agenzie di viaggio associate alla X (soggetto istante) e non la posizione fiscale della X medesima.

Come stabilito dagli articoli 11, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e 1, commi 1, 2 e 3 del D.M. n. 209 del 2001 e, inoltre, chiarito con la circolare del 31 maggio 2001, n. 50, sono legittimati a presentare l'istanza di interpello, oltre al contribuente, i soggetti che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari per conto dello stesso.

Sono esclusi, pertanto, i soggetti portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali (nel caso di specie, la X fatta eccezione per le istanze relative alle questioni afferenti la loro posizione fiscale e non quella dei loro rappresentati, associati o iscritti).

Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge n. 212 del 2000, ma riconducibile nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

Come già chiarito con circolare 24 dicembre 1997, n. 328, le agenzie di viaggio e turismo, oltre ad esercitare l'attività di organizzazione e vendita in proprio e tramite mandatari con rappresentanza di pacchetti turistici (attività cui si applica la disciplina contenuta nell'articolo 74-ter del DPR n. 633 del 1972), possono, altresì, operare in veste di rappresentanti dei viaggiatori per fornire agli stessi singoli servizi.

In tal caso si instaura tra le parti coinvolte un doppio rapporto di mandato vettore-agenzia, agenzia-cliente - con remunerazione a carico non solamente dei vettori, ma anche dei clienti, che versano un corrispettivo per il servizio di intermediazione ricevuto.

Se è il vettore a corrispondere la commissione, le agenzie riscuotono dai clienti il prezzo lordo del biglietto aereo e lo riversano al vettore al netto del compenso di loro spettanza. In tale circostanza le agenzie emettono fattura direttamente al vettore, assoggettando ad aliquota del 20 per cento le commissioni concernenti la biglietteria nazionale, mentre per quelle percepite per la biglietteria internazionale applicano il regime di non imponibilità ex articolo 9, comma 1, n. 7, del DPR n. 633 del 1972, ossia il medesimo regime IVA previsto per l'operazione principale.

Lo stesso trattamento fiscale IVA si applica anche se il compenso è corrisposto direttamente dai clienti, posto che trattasi di remunerazione di un servizio di intermediazione derivante ad un rapporto di mandato. Pertanto, il corrispettivo percepito dai clienti per l'emissione di biglietteria aerea nazionale deve essere assoggettato ad imposta con aliquota al 20 per cento, mentre quello percepito per l'emissione di biglietteria internazionale deve essere considerato non imponibile ex articolo 9, comma 1, n. 7 del DPR n. 633.

In merito alle modalità di certificazione, si osserva che ai compensi corrisposti direttamente dai clienti alle agenzie di viaggio, si applicano, "ricorrendone i presupposti, i sistemi ordinari di certificazione di cui al DPR 21 dicembre 1996, n. 696 (alternatività tra la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale e la fattura), secondo quanto chiarito... con la circolare n. 97/E del 4 aprile 1997 ovvero, nell'ipotesi di estrema marginalità economica, l'esonero contemplato per le prestazioni in parola dall'articolo 2, lettera ff) del medesimo decreto." (cfr circ. n. 328/97). Il citato articolo 2 dispone, infatti, che "non sono soggette all'obbligo di certificazione... le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente", ossia quelle prestazioni aventi ad oggetto la mera esecuzione di servizi connessi alla prenotazione del servizio turistico e prestati nell'interesse dei clienti delle agenzie.

Nel caso prospettato dall'interpellante, tuttavia, il compenso corrisposto dai clienti non è riferibile a prestazioni di marginale importanza; infatti, non è destinato a coprire le spese direttamente connesse alla mera esecuzione del servizio, bensì costituisce un vero compenso per l'attività di intermediazione, per cui non può trovare applicazione la disposizione di esonero recata dall'articolo 2 del DPR n. 696 del 1996.

La scrivente è dell'avviso che la proposta procedura di certificazione dei menzionati corrispettivi incassati dalle agenzie di viaggio, incentrata su un tagliando integrativo del biglietto di viaggio, sia ammissibile qualora vengano rispettate sia le disposizioni contenute nell'articolo 1 del DM 30 giugno 1992 (che ha fissato le indicazioni che il biglietto di trasporto deve contenere al fine di assolvere la funzione dello scontrino fiscale), sia le disposizioni concernenti la certificazione dei corrispettivi per i quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non richiesta dal cliente (cfr articolo 1 del DPR n. 696 del 1996, che a sua volta rinvia alla disciplina dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale contenute nel DM 23 marzo 1983 e nel DM 30 marzo 1992).

Dai dati dell'istanza sembra emergere che, nel tagliando annesso al biglietto di viaggio saranno riepilogati gli elementi essenziali che dovrebbero essere indicati nello scontrino o nella ricevuta fiscale, mentre la progressività del documento certificativo dovrebbe essere garantita dal numero progressivo del biglietto aereo e dal codice identificativo I.A.T.A. (sistema che disciplina le relazioni tra vettori ed agenzie, concedendo a quest'ultime l'abilitazione all'emissione della biglietteria aerea solo dopo aver riscontrato l'esistenza di determinati requisiti di affidabilità).

In conclusione, si è dell'avviso che i tagliandi annessi al biglietto di trasporto possano assolvere gli obblighi di certificazione delle agenzie di viaggio dei compensi corrisposti direttamente dai clienti, senza che, per questo, sia alterata la funzione sostitutiva di scontrino fiscale assolta dal titolo di viaggio (cfr risoluzione 27 giugno 2001, n. 93).

In ordine al momento impositivo, l'articolo 6, commi 3 e 4 del DPR n. 633 del 1972 prevede che per le prestazioni di servizio esso si realizza all'atto del pagamento del corrispettivo, ovvero all'atto dell'emissione della fattura limitatamente all'importo fatturato. Ne consegue che, per le agenzie di viaggio che si avvalgono della procedura in esame, il momento impositivo coinciderà con quello di emissione del titolo di viaggio.

Per quanto concerne gli obblighi di registrazione e di liquidazione degli importi sui registri obbligatori di cui agli articoli 23 e 24 del DPR n. 633 del 1972, gli stessi potranno essere assolti mediante l'ausilio del sistema B.S.P. (*Bank settlement Plan*) I.A.T.A., ossia il sistema in uso nel settore che consente di contabilizzare e gestire i pagamenti tra i vettori e gli agenti autorizzati mediante l'ausilio di rendiconti periodici (cfr ris. 22 novembre 2001, n. 189).

In merito, infine, al ruolo di intermediazione, in nome e per conto dei clienti, svolto dalle agenzie di viaggio nelle transazioni tramite il canale *web*, ed agli obblighi certificativi dei compensi percepiti per detta attività, si osserva che in tale circostanza le agenzie non emettono un vero e proprio titolo di viaggio, bensì assegnano ai clienti un codice di prenotazione con il quale è possibile presentarsi direttamente in aeroporto e ricevere la carta d'imbarco. In assenza di un biglietto di trasporto nel quale inserire il compenso, secondo le modalità sopra descritte, le agenzie dovranno certificare il corrispettivo nelle forme ordinarie, mediante l'emissione di uno scontrino o ricevuta fiscale, ovvero, se richiesta dai clienti, di una fattura che, ovviamente, potrà assumere anche la forma di fattura elettronica così come disciplinata dal novellato articolo 21 del dPR n. 633 del 1972.

Pubblicazione interna non commerciabile



Federazione Italiana Associazioni Imprese Viaggi e Turismo

00153 Roma - Piazza G.G. Belli, 2

Tel. 06/58.83.101 Fax 06/58.97.003

e-mail: fiavet.nazionale@fiavet.it

www.fiavet.it

La redazione di questo volume è stata curata da:

Pierluigi Fiorentino

Finito di stampare a Roma a gennaio 2016

Stampato da Eurolit Srl - Roma

