



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **Un possibile disegno di armonizzazione tra rette parallele ed intersezioni: aspetti problematici dell'IVA per le agenzie di viaggio, dalla Legge di riforma dell'IVA in Spagna al Decreto del Fare in Italia\* -**

### **Commento al saggio di Marcos Iglesias Caridad**

*di Ernesto Aceto*

Il saggio del dott. Iglesias Caridad offre sicuramente numerosi spunti di riflessione su una tematica oggetto da tempo di dibattiti e discussioni anche all'interno dei confini della nostra Penisola, proprio con riferimento alle modalità di applicazione dell'IVA per le agenzie di viaggio e tour operators.

In Spagna, come ha giustamente evidenziato l'autore del saggio che precede, sono nove i regimi speciali contemplati dalla Legge IVA; tuttavia a distanza di diversi anni dall'ingresso nell'Unione Europea, è sempre più sentita la necessità di armonizzare anche nelle modalità applicative l'IVA almeno all'interno dei confini europei, con l'obiettivo di favorire il corretto funzionamento del mercato interno dell'Unione Europea, evitando distorsioni della concorrenza tra i vari Paesi,<sup>1</sup> nonché di eliminare tutti quegli ostacoli fiscali presenti sul mercato interno per le imprese europee che effettuano operazioni transfrontaliere.

Le agenzie di viaggio e turismo, nonché i tour operators, possono usufruire del regime Iva speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972<sup>2</sup> quando vendono "pacchetti turistici"<sup>3</sup> ad un prezzo forfetario; cioè attraverso il procedimento di detrazione "base da base", il corrispettivo dovuto all'agenzia è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta, che non può essere detratta. Sul margine così determinato viene calcolata l'Iva, con l'aliquota

<sup>1</sup> Cfr. F. Gallo, Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale, in *Rass. Trib.*, 2000 p 725 ss.

<sup>2</sup> Sul punto si veda, E. Fazzini, *La disciplina iva delle agenzie di viaggio e turismo* in *Nuova Rass.*, 1992 pag. 1528; M. Iadanza, *Agenzie di viaggio: ricevuta fiscale e conguaglio del corrispettivo* in *Rass. Trib.*, 1994 pag. 1563; F. Margara, *Nuova Disciplina iva delle agenzie di viaggi e turismo* in *Il fisco*, 1998 pag. 3135; R. Rabagliati, *La dichiarazione annuale dell'iva delle agenzie di viaggio e turismo* in *Il Fisco*, 1992 pag. 1527.

<sup>3</sup> Per la definizione di "pacchetto turistico" si rimanda all'art. 2 del D.Lgs. 17 marzo 1995 n. 111 poi trasfusa nel codice del consumo all'articolo 84 del D.Lgs. n. 206 del 6 settembre 2005 in attuazione della direttiva n. 90/314/CEE concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso".

ordinaria, previo scorporo dell'imposta con il cd. "metodo matematico" (di cui all'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972)<sup>4</sup>.

Il regime speciale dell'iva introdotto dall'articolo 26 della VI Direttiva Comunitaria è ispirato anche dall'esigenza di adeguare la normativa applicabile alle peculiarità delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di gite turistiche; i servizi offerti da queste tipologie di imprese sono caratterizzati dal fatto di essere composti da prestazioni plurime effettuate sia all'interno sia all'esterno dello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la propria sede o una stabile organizzazione.

Di conseguenza, l'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte comporterebbe, a causa della pluralità delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per le imprese in grado di ostacolare l'esercizio della loro attività<sup>5</sup>.

Il regime speciale per le agenzie di viaggio, nasce in risposta ad una duplice esigenza, la prima di assicurare mediante la detrazione il principio di neutralità dell'imposta ed evitare di conseguenza la doppia imposizione su alcuni beni e servizi oggetto di rivendita nei cd. "pacchetti turistici" e la seconda rendere semplice il meccanismo, evitando l'obbligo di registrazione iva in tutti i Paesi.

La Corte di Giustizia, intervenendo sul punto, con la sentenza relativa alla causa C-220/11 del 01.03.2012 non ha chiarito se il regime speciale fosse applicabile anche ai pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori.<sup>6</sup>

La normativa italiana, come quella comunitaria, subordina l'applicazione del regime speciale alla qualifica soggettiva del destinatario; nel richiedere che quest'ultimo sia un viaggiatore dovrebbe derivarne che il regime speciale non sia applicabile negli stadi anteriori alla vendita al consumo.

Tuttavia, la Corte di Giustizia ha respinto con la sentenza del 26.09.2013 relativa ad alcune

<sup>4</sup> Dal punto di vista oggettivo, il pacchetto turistico deve:

- essere composto da almeno due dei servizi di seguito elencati: trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscano una parte significativa del pacchetto stesso;
- avere una durata superiore di 24 ore, oppure deve estendersi per un periodo di tempo che comprenda almeno una notte.

<sup>5</sup> Cfr. sent. Corte di Giustizia del 19 giugno 2003 relativa alla causa First Choice Holidays C-149-01.

<sup>6</sup> Nella predetta sentenza, la Corte pur limitandosi nel dispositivo ad affermare che: "Una società di trasporto che si limiti a fornire alle agenzie di viaggio servizi di trasporto di persone mediante pullman, senza fornire alcun altro servizio, quali quello di alloggio, di guida o di consulenza, non effettua operazioni rientranti nel regime speciale delle agenzie di viaggio previsto dall'articolo 306 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

cause riunite le censure della Commissione Europea nei confronti di Italia, Spagna, Polonia, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Finlandia e Portogallo, favorendo un'interpretazione volta all'applicazione in chiave esclusivamente oggettiva del regime speciale previsto per le agenzie di viaggio.

L'Agenzia delle Entrate con circolare<sup>7</sup> 36/e ha chiarito la nuova disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie; è stato infatti precisato con la predetta circolare già nel 2010 che il regime speciale IVA per l'organizzazione di pacchetti e servizi turistici non ha subito variazioni relativamente alle modifiche sulla territorialità della prestazione di servizi.

Pertanto, la vendita di pacchetti e servizi turistici rientrante nel regime speciale del già citato articolo 74 ter, in quanto considerata come servizio unico, segue la regola di imposizione nel Paese del prestatore; questa operazione, se compiuta nei confronti di un soggetto passivo IVA stabilito in altro Stato membro dell'Unione Europea non deve essere inserita negli elenchi Intrastat.

L'Agenzia delle Entrate, nella predetta circolare, ha chiarito che l'agenzia di viaggi intermediaria che agisce in nome e per conto del cliente, soggetto passivo di imposta stabilito in altro Stato membro, dovrà seguire la regola generale di territorialità e dovrà quindi emettere fattura fuori campo Iva, come previsto dall'art. 7 ter comma 1 lett. a del D.P.R. 633/72, da riepilogare in Intrastat.

La ratio di questa interpretazione era già stata anticipata nella circolare n. 48/E/2010, laddove si precisava che le prestazioni di agenzia alla luce del disposto contenuto nell'art. 47 della direttiva CE 2006/112, si riferiscono esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari; ciò in quanto le prenotazioni delle agenzie di viaggi non sono caratterizzate da una relazione concreta ed effettiva con l'immobile fittato.

Di conseguenza, 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.

La Corte di Giustizia con la sentenza relativa alla causa C-236/11 del 26 settembre 2013 ha chiarito che il regime speciale persegue l'obiettivo di semplificare le regole relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio; ritenendo che lo stesso mira a ripartire il gettito proveniente

---

<sup>7</sup> Tuttavia, quanto alle circolari si evidenzia che la Cassazione con l'ordinanza n. 35 del 5 gennaio 2010 ha stabilito che le circolari dell'amministrazione finanziaria, non vincolano né i contribuenti né i giudizi e neppure la stessa amministrazione.

dalla riscossione di tale imposta in maniera equilibrata tra gli Stati membri, garantendo, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'IVA relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui si verifica il consumo finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione del gettito afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita.

Sempre nella citata sentenza la Corte ha ribadito che l'impostazione basata sul cliente è quella più idonea a conseguire entrambi gli obiettivi e cioè da un lato quello di consentire alle agenzie di viaggio di fruire di regole semplificate a prescindere dal tipo di clienti cui forniscono le loro prestazioni e dall'altro quello di favorire un'equilibrata ripartizione del gettito tra gli Stati membri<sup>8</sup>.

La Corte ha anche ribadito che: *“...quando un operatore organizza un pacchetto e lo vende ad un'agenzia di viaggio che lo rivende successivamente ad un consumatore finale, è il primo operatore che si assume il compito di combinare differenti prestazioni acquistate presso diversi terzi assoggettati all'IVA...”*.

Considerata la finalità del regime speciale delle agenzie di viaggio, ciò che rileva è che il suddetto operatore possa fruire di regole semplificate in materia di IVA e che queste ultime non rimangano appannaggio dell'agenzia di viaggio, la quale, in un'ipotesi del genere, si limita a rivendere al consumatore finale il pacchetto acquistato presso detto operatore.

Occorre inoltre rammentare che la Corte è già stata chiamata ad interpretare il termine “viaggiatore” conferendogli un senso più ampio rispetto a quello di consumatore finale.

Al punto 28 della citata sentenza First Choice Holidays, la Corte ha statuito che i termini “a carico del viaggiatore”, utilizzati all'articolo 26, paragrafo 2, della sesta direttiva, non possono essere interpretati letteralmente nel senso che essi escludano dalla base imponibile IVA un elemento del “corrispettivo” ottenuto da parte di un terzo a norma dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva.

Recentemente poi con il Dl. 21 giugno 2013 n. 69, convertito dalla Legge n. 98 del 9 agosto 2013 “Decreto del Fare”, è stato eliminato ogni dubbio interpretativo circa la spettanza o meno del rimborso per i tour operator, stabilendo che l'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dall'Unione Europea a diretto vantaggio dei viaggiatori, non è rimborsabile; ovviamente sono fatti salvi i rimborsi già effettuati.

<sup>8</sup> Sempre nella richiamata sentenza la Corte ha anche evidenziato che la circostanza che nel 1977, all'epoca in cui è stato adottato il regime speciale delle agenzie di viaggio, la maggioranza di queste ultime vendesse i propri servizi direttamente al consumatore finale non implica che il legislatore abbia inteso circoscrivere il predetto regime speciale a questo tipo di vendite ed escludere dallo stesso le vendite ad altri operatori.

Oggetto della questione è il principio secondo cui le imprese che si avvalgono del regime speciale per le agenzie di viaggio non hanno diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori.

In particolare, il principio statuito nell'articolo 310 della Direttiva e nel nostro ordinamento dall'articolo 74 ter del D.P.R. 633/72, si spiega con le particolari modalità di determinazione dell'Iva proprie del regime speciale, nel quale l'imposta dovuta per la vendita del pacchetto turistico da parte dell'agenzia di viaggio viene determinata per differenza tra i predetti costi al lordo dell'Iva ed il corrispettivo dovuto all'agenzia.

Nel caso de quo, la problematica interpretativa relativa all'applicazione del principio, era limitata al caso delle agenzie extracomunitarie.

In un primo momento, con la risoluzione n. 62 del 7 aprile 1999, l'Amministrazione Finanziaria aveva sostenuto che l'indetraibilità, fondata sul regime speciale previsto dalla direttiva, non operasse nei confronti delle agenzie di viaggio extracomunitarie; di conseguenza, aveva riconosciuto detraibile l'imposta addebitata ad un tour operator canadese in relazione a servizi di autonoleggio acquistati in Italia a favore dei propri clienti.

Successivamente, con la risoluzione n. 141/2004, l'Agenzia delle Entrate negava ad un tour operator svizzero il rimborso dell'Iva sugli acquisti effettuati in Italia, richiesto ai sensi dell'art. 38 ter del D.P.R. 633/72<sup>9</sup>.

Rimane tuttavia il problema di riuscire a diversificare l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni soggetta al predetto regime fiscale da quella di organizzazione di convegni assoggettabile al regime ordinario con diritto a detrazione.

In sostanza la Corte di Giustizia nella richiamata sentenza del 2013, omette di prendere in esame la valenza del regime in esame consistente nel lasciare l'iva sul consumo finale al Paese in cui il turista fruisce materialmente dei servizi<sup>10</sup>.

Il problema in concreto deriva dal fatto che a seconda del regime di tassazione dei consumi

<sup>9</sup> Il diniego veniva motivato dall'Agenzia sul principio di indetraibilità dell'imposta per le agenzie di viaggio che secondo la risoluzione è efficace anche nei confronti della Svizzera perché l'accordo di reciprocità sottoscritto fa salve le limitazioni del diritto alla detrazione previste negli ordinamenti nazionali; ed ancora, nella risoluzione l'Agenzia precisava che la normativa Iva elvetica espressamente prevede che le agenzie di viaggio stabilite all'estero non hanno diritto al rimborso dell'Iva assolta per gli acquisti di beni e servizi da incorporare nel pacchetto turistico fatturato al cliente.

<sup>10</sup> Tale principio peraltro è evidenziato nella Risoluzione 62/E del 1999 che avalla quanto ritenuto dalla Corte di Giustizia e cioè che: "il regime speciale quale eccezione al regime normale della Sesta Direttiva deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo", quindi consentendo la detrazione.

nel Paese intracomunitario in cui risiede l'Agenzia di viaggio la scelta di una determinata metodologia di tassazione da parte del Legislatore italiano potrebbe comportare salti di imposta o viceversa doppie imposizioni; di qui l'importanza del tema che raccoglie sensibilità anche da parte degli interpreti internazionali soprattutto oggi in una auspicabile nuova logica di tax cooperative compliance.

In conclusione, è emerso dall'analisi svolta che è fortemente sentita l'esigenza, di avviare un preciso percorso per disegnare una nuova armonizzazione a livello comunitario in materia di norme e tributi.