Agenzie di viaggio: il regime speciale Iva

L'articolo 74-ter del DPR n. 633/72 disciplina il regime speciale Iva, "base da base", per i tour operator e le agenzie di viaggio che vendono pacchetti turistici ai clienti.

Le **agenzie di viaggio**, qualora svolgano attività da **tour operator** (organizzazione in proprio di pacchetti turistici) o di commercio in proprio di pacchetti turistici acquistati da altri soggetti, sono sottoposte al particolare **regime impositivo Iva regolato dall'articolo 74-ter del DPR n. 633/72**, che ne condiziona in parte l'assetto amministrativo e contabile in quanto l'attività di organizzazione di un pacchetto turistico è considerata un'operazione composita ma unitaria, al fine di evitare l'applicazione della disciplina speciale alle operazioni considerate singolarmente. A seconda del tipo di attività svolta, sono previsti due metodi di liquidazione dell'imposta:

- **Detrazione cosiddetta "*base da base*" (commi 1 e 5 dell'articolo 74-ter DPR n. 633/72)** – Consiste nel confrontare il corrispettivo percepito dal cliente (al lordo dell'Iva non esposta in fattura) con i costi, anch'essi lordi, sostenuti dall'agenzia per l'acquisto di beni e le prestazioni di servizi effettuati da terzi a diretto vantaggio dei clienti (albergatori, ristoratori, vettori, guide, ecc.) o per l'acquisto del pacchetto dal grossista; la differenza così ottenuta costituisce l'ammontare lordo su cui calcolare l'imposta da versare mediante il meccanismo dello scorporo;
- **Detrazione "*imposta da imposta*" (regime Iva ordinario)** – L'Iva si applica nei modi ordinari (detrazione imposta da imposta) per le operazioni di intermediazione nelle quali l'agenzia, percependo come compenso una provvigione, si limita ad agire in nome e per conto dei

clienti in relazione a prenotazioni di alberghi, vendita di biglietti di viaggio, ecc., nonché per tutte le altre prestazioni e/o cessioni. Ai suddetti criteri si collegano una serie di adempimenti fiscali (riportati di seguito in tabella) atti ad agevolare l'applicazione della relativa disciplina ed a consentire il controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Operazione	**Aliquota Iva**
Vendita di soggiorni alberghieri in Italia in caso di acquisto in nome proprio e per conto di clienti	10% (tab. A, parte III n°120)
Locazione di alloggi in Italia	Esente (art. 10 punto 8 DPR n. 633/72)
Locazione di soggiorni in appartamenti all'estero	Escluso Iva ai sensi del quarto comma lettera a) dell'articolo 7 del DPR n. 633/72
Servizi turistici di solo trasporto persone	In Italia Iva 10% Internazionali – Non imponibili (art.9 DPR n. 633/72) Estero su estero -Fuori campo (art.7 DPR n. 633/72)
Provvigioni per servizi alberghieri resi da aziende alberghiere all'interno o all'esterno dell'Unione europea	Iva 22%
Provvigioni per servizi assicurativi	Esente (art.10 DPR n. 633/72)

Il regime Iva "*base da base*"

L'articolo **74-ter del DPR n. 633/72**, al comma 1, disciplina il campo di applicazione del regime speciale Iva meglio conosciuto come "*base da base*". Tale regime Iva è applicabile dalle **agenzie di viaggio e dai tour operator, in possesso della prevista autorizzazione** (di cui all'articolo 9, **Legge n. 217/83**), che organizzano e vendono in proprio o tramite mandatari con rappresentanza i pacchetti turistici (articolo

2, D.Lgs. n. 111/95) 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. Tali regole valgono anche per gli **organizzatori di giri turistici**: si tratta di qualsiasi soggetto (associazione, ente pubblico o privato, ecc.) che pone in essere e mette a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici (secondo la definizione di cui al comma 1 dell'articolo 74-ter DPR n. 633/72), anche se realizzati nell'arco della stessa giornata (escursioni, visite alla città e simili), svolgendo quindi attività equiparabili a quelle delle agenzie di viaggio e turismo vere e proprie, ai fini della disciplina tributaria applicabile.

Il regime Iva ordinario "*impota da imposta*"

Il regime speciale "base da base" di determinazione dell'Iva non si applica, invece, alle **agenzie di viaggio che svolgono attività di mera intermediazione nei confronti dei clienti**, cioè che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori (propri clienti), rendendosi applicabile in tale ipotesi l'**ordinario criterio di determinazione dell'imposta fondato**, invece, sul sistema detrattivo "*imposta da imposta*" (cd. regime ordinario Iva). In tale categoria di operazioni rientrano, ad esempio, le **prenotazioni di alberghi**, le prenotazioni di **viaggi**, la **vendita di biglietti di trasporto**, i servizi relativi alla **vidimazione dei passaporti** e similari. Parimenti, come ha rilevato la **Risoluzione n. 233/E/2002**, lo stesso regime speciale non si applica ai servizi effettuati direttamente dagli organizzatori avvalendosi delle proprie strutture aziendali (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, ecc.). Ciò comporta che se il pacchetto turistico è composto sia da prestazioni di terzi che da prestazioni proprie dell'organizzatore, questi può distinguere i corrispettivi e i costi afferenti i servizi resi con strutture proprie (assoggettandoli al regime ordinario Iva) da quelli afferenti

i servizi resi da terzi (assoggettandoli al regime speciale) o, in alternativa, separare le attività ai sensi dell'articolo 36, del DPR n. 633/1972. Se si decide di optare per la **separazione delle attività** necessita, quindi, osservare i seguenti **adempimenti**:

- tenere i registri separati per ogni attività separata;
- fatturare le operazioni con distinte serie numeriche;
- annotare distintamente le varie operazioni;
- liquidare separatamente l'imposta applicando le diverse disposizioni relative ai regimi applicabili;
- versare cumulativamente l'imposta;
- presentare una dichiarazione annuale unitaria.

Inoltre, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate **n. 233/E/2002** ha chiarito che il regime speciale si applica alle **vendite** in proprio o tramite mandatari con rappresentanza di **pacchetti turistici**, mentre non si applica alla fornitura delle singole prestazioni.

L'articolo 1, commi 77 e 78, della Legge n. 244/2007 (cd. Finanziaria 2008) ha introdotto nell'ambito dell'articolo 74-ter, DPR n. 633/72 il nuovo comma 8-bis ove, in particolare, viene prevista la possibilità di applicare il **regime ordinario** per la **determinazione** dell'**Iva** per lo **svolgimento** dell'**attività** di **organizzazione** di **convegni**, **congressi e simili** effettuati nel territorio dello Stato **a diretto vantaggio** del **cliente**. Per tale fattispecie, le agenzie di viaggio possono, quindi, evidenziare, in modo ordinario, l'Iva nella fattura, in maniera da consentire agli acquirenti di tali prestazioni di potere usufruire pienamente dell'Imposta assolta sul servizio congressuale. Parimenti, l'agenzia di viaggio organizzatrice si può detrarre l'Iva dovuta sui servizi acquistati a diretto vantaggio di quei clienti partecipanti agli eventi.

Gestione dei pacchetti turistici

Il comma 1, dell'articolo 74-ter del DPR n. 633/72 limita l'operatività del regime speciale 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, D.Lgs. n. 111/95. La normativa, in particolare, l'articolo 74-ter del DPR n. 633/72 e il D.M. Finanze 340/1999, che disciplina il regime speciale, dispone che i pacchetti turistici devono avere per oggetto i **viaggi**, le **vacanze** ed i **circuiti** "***tutto compreso***", risultanti dalla 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, o che si estendono per un periodo di tempo comprendente almeno una notte:

- trasporto;
- alloggio;
- **servizi turistici** non accessori al trasporto o all'alloggio di cui all'articolo 7, lettere i) e m), D.Lgs. n. 111/1995 che costituiscono parte significativa del "*pacchetto turistico*".

Per cui il **regime speciale** riguarda il "***pacchetto turistico***" e, quindi, non si applica ai casi in cui l'attività esercitata dall'agenzia si riduce 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. Inoltre, tale regime speciale dell'articolo 74-ter del DPR n. 633/72 non si applica alle cd. "*linee turistiche*", nel momento in cui non siano fornite dall'agenzia al cliente anche le altre prestazioni (pasti, alberghi, ecc.) non accessorie (ai sensi dell'articolo 12, DPR n. 633/1972). Altresì, per la presenza della locuzione "*verso il pagamento di un corrispettivo globale*" contenuta nel comma 1 dell'articolo 74-ter del DPR n. 633/72, il regime speciale non si applica neppure nei casi 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, o ai quei casi nei quali il servizio reso abbia una durata inferiore a quella minima 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.

Territorialità dell'imposta

Per quanto riguarda l'applicazione del principio della **territorialità comunitaria del servizio turistico**, le operazioni delle agenzie di viaggio e turismo sono classificate nel seguente modo:

- **operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario**, le quali sono integralmente imponibili ad Iva con i criteri di cui all'articolo 74-ter del DPR n. 633/72;
- **operazioni a favore del viaggiatore** per le quali l'agenzia di viaggio ricorre ad altri soggetti, **eseguite al di fuori del territorio della Comunità europea**, non soggette ad Iva ai sensi dell'articolo 9, DPR n. 633/72, e per le quali non compete il beneficio della sospensione dell'imposta per gli acquisti di beni e servizi (cioè del cd. plafond per potere usufruire dello *status* di esportatore abituale);
- **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 viene limitata soltanto ai servizi forniti dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore (cliente), sulla base di criteri di imputazione proporzionale (la base imponibile al lordo dell'Iva si determina applicando al corrispettivo globale il rapporto tra le quote Ue ed extra-Ue dei costi relativi a tali viaggi e sottraendo a

tale importo il costo dei servizi prestati da terzi nella Ue a favore del cliente. Su tale base si procede allo scorporo e si applica l'aliquota Iva ordinaria del 20%.

Determinazione della base imponibile

In linea generale, la base imponibile delle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo è determinata, come accennato, mediante il procedimento di detrazione "*base da base*". L'articolo 2, comma 1, D.M. 340/1999 dispone, infatti, che la base di commisurazione dell'imposta è costituita dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia 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.

- **Corrispettivo di vendita** – Per prezzo di vendita s'intende "*tutto ciò che costituisce il corrispettivo che l'agenzia di viaggio ha ottenuto o deve ottenere dal cliente o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con questa operazione, le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, le spese accessorie quali commissioni e spese di assicurazione chieste dalle agenzie di viaggio al cliente ma esclusi gli importi di cui all'articolo 11, parte A, par. 3*";
- **Costo di acquisto del pacchetto** – Per costo effettivo del "*pacchetto turistico*" s'intende "*tutto ciò che costituisce il corrispettivo …, Iva inclusa, che i soggetti passivi fornitori hanno ottenuto o devono ottenere dalle agenzie di viaggio, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ad essa forniti, quando dette operazioni siano a diretto vantaggio del cliente escluse le spese generali usale per costituire il pacchetto*".

L'implicito recupero dell'Iva sui costi sostenuti da parte

delle agenzie di viaggio garantisce una corretta ripartizione del gettito Iva tra i Paesi membri dell'UE coinvolti nella prestazione, dal momento che il gettito è incamerato dall'erario dei Paesi in cui il viaggiatore consuma i servizi che compongono il "*pacchetto turistico*", mentre l'imposta sul margine di utile dell'agenzia è di spettanza dell'erario dello Stato membro in cui la medesima è localizzata. Per espressa disposizione dell'articolo 26 della VI direttiva: "*Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dalle agenzie di viaggio al viaggiatore. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta …, il margine delle agenzie di viaggio, cioè 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, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio*". Dal momento che il prezzo pagato dal cliente comprende l'Iva sugli acquisti assolta in rivalsa all'atto dell'acquisto del pacchetto turistico, la base imponibile deve essere determinata scorporando l'imposta nella misura stabilita dall'articolo 27, comma 4, del DPR n. 633/72. A tal fine, l'articolo 1, comma 4, D.L. n. 328/1997 prevede che "*la quota imponibile corrispondente all'aliquota del 22% si ottiene riducendo il corrispettivo, comprensivo dell'imponibile e di imposta, del 18,03%, o, in alternativa, dividendolo per 122, moltiplicando il quoziente per cento e arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, all'unità più prossima*". Sulla base imponibile così calcolata si applica, quindi, l'aliquota ordinaria del 22%.

Esempio – Prezzo di vendita del pacchetto: €. 10.000 (Iva inclusa)
Costi dei beni e servizi acquistati a diretto vantaggio del cliente: €. 8.000 (Iva inclusa)
Base imponibile lorda = prezzo di vendita del pacchetto – costi dei beni e servizi acquistatia diretto vantaggio del cliente
Base imponibile lorda = 10.000 – 8.000 = 2.000
Scorporo = base imponibile lorda x 18,03%
Scorporo = 2.000 x 18,03% = 360,66
Base imponibile netta = Base imponibile lorda – scorporo
Base imponibile netta = 2.000 – 360,66 = 1.639,34
Iva = (base imponibile netta x 22%) = 1.639,34 x 22% = 360,66

Per effetto del metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni rese dalle agenzie di viaggio, non è detraibile l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati a vantaggio dei clienti. A tale divieto fa eccezione l'imposta relativa ai beni e ai servizi acquistati dall'agenzia non a diretto vantaggio dei viaggiatori (ad esempio acquisto della disponibilità di n. 10 stanze d'albergo con la speranza di poterle poi rivendere a propri clienti che potranno richiederle) ovvero in relazione ad attività escluse dal regime speciale (ad esempio mere intermediazioni nei confronti dei viaggiatori, vendita di biglietti aerei, ferroviari o di trasporto pullman, mere prenotazione di alberghi, etc.). Per tali acquisti si rende applicabile l'ordinario criterio di determinazione dell'Iva.

- **Trasporti internazionali** – Secondo quanto stabilito dall'articolo 2, comma 5, D.M. 340/1999, ai fini della determinazione della base imponibile, i costi sostenuti dall'agenzia di viaggio per i servizi di trasporto effettuati in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori devono essere ripartiti in due quote in funzione della distanza percorsa all'interno o al di fuori dell'UE;

- **Prestazioni di trasporto e prestazioni a terra** – Se il viaggiatore fruisce (articolo 2, comma 6, D.M. 340/1999): all'interno dell'UE soltanto delle prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni (c.d. "*prestazioni a terra*") sono rese al di fuori dell'UE, le prestazioni di trasporto sono non imponibili Iva (al pari delle altre prestazioni); fuori dall'UE solo delle prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni sono rese nell'UE, le prestazioni di trasporto sono imponibili Iva (al pari delle altre prestazioni)
- **Singoli servizi di trasporto** – I costi sostenuti dall'agenzia di viaggio per i singoli servizi di trasporto resi in parte nel territorio dell'UE e in parte al di fuori (ad esempio servizi di solo volo con destinazione extra UE) devono essere ripartiti in due quote distinte in relazione alla distanza percorsa all'interno o al di fuori dell'UE.

La problematica maggiore di imputazione riguarda i c.d. "***viaggi misti***", ossia quei viaggi effettuati parzialmente all'interno della UE e parzialmente extra UE. In tali situazione, la quota-parte del corrispettivo imponibile deve essere determinata in base al rapporto tra i costi sostenuti dal'agenzia per le operazioni effettuate all'interno della UE e il totale dei costi sostenuti a vantaggio del cliente. La percentuale di imponibilità così ottenuta, applicata al corrispettivo pattuito dall'agenzia, determina la quota imponibile, dalla quale occorre:

- detrarre i costi sostenuti nella UE;
- scorporare l'Iva.

Il rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate all'interno della UE e il totale dei costi sostenuti a vantaggio del cliente deve essere determinato (articolo 2, comma 4, D.M. 340/1999):

- in via provvisoria, sulla base dei costi e dei corrispettivi relativi alle liquidazioni periodiche dell'imposta;
- in via definitiva, in sede di dichiarazione Iva annuale, sulla base dei costi e dei corrispettivi registrati nell'anno.

Il momento impositivo

Il comma 7 dell'articolo 74-ter, del DPR n. 633/72 considera, quale momento impositivo delle operazioni poste in essere dalle agenzie di viaggio:

- il pagamento integrale del corrispettivo;
- la data di inizio del viaggio o del soggiorno, se antecedente al pagamento.

Di conseguenza, il momento impositivo, al quale è ricollegata la nascita degli obblighi formali e sostanziali dell'Iva (quali ad esempio fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta), coincide con il pagamento dell'intero corrispettivo e, dunque, non assume rilevanza, a tal fine, l'avvenuto pagamento di **acconti**. L'inizio del viaggio o del soggiorno, se anteriore, determina l'anticipazione del momento impositivo e, sul punto, l'articolo 1, comma 6, D.M. 340/1999 ha specificato che il viaggio o il soggiorno si considera iniziato all'atto in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a vantaggio del viaggiatore (ad esempio trasporto, alloggio,somministrazione di pasti e bevande, etc.). Ciò che emerge dal tenore letterale della norma sono sostanzialmente l'irrilevanza, a fini del momento impositivo, rispettivamente:

- dell'incasso di somme a titolo di acconto;
- dell'emissione della fattura da parte dell'agenzia in modo anticipato rispetto al pagamento totale del viaggio o all'inizio dello stesso.

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrare con la

Circolare n. 328/E/1997, in presenza di un unico committente (ad esempio agenzia di viaggi che acquista un "*viaggio collettivo*" da altra agenzia), l'obbligazione tributaria è unica e si manifesta al ricorrere degli eventi richiamati. In caso, invece, di "*viaggi collettivi*" caratterizzati da una pluralità di committenti, le obbligazioni d'imposta sono tante quanti sono i committenti delle prestazioni rese dall'agenzia di viaggio, purché ciascuno di essi abbia una propria autonomia contrattuale.

La fatturazione e la dichiarazione Iva

Per la fatturazione delle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e dati tuor operator, occorre rispettare le seguenti regole:

- non deve indicare l'addebito separato dell'Iva;
- deve essere emessa non oltre il momento del pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, se antecedente;
- deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta ai sensi del D.M. 340/1999 e che la fattura stessa non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta.

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. 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 viaggio e turismo organizzatrice devono essere indicati, distintamente, i corrispettivi delle prestazioni rese nel territorio dell'UE e di quelle rese al di fuori di essa. Dal punto di vista contabile è previsto che: i corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate debbono essere annotati distintamente da quelli relativi ad altre operazioni (ad

esempio rispetto a quelle per l'attività di intermediazione) nel registro dei corrispettivi (articolo 24, DPR n. 633/72), o in apposito registro numerato e vidimato, e 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 stessa. 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; le fatture e gli altri documenti di acquisto debbono essere distintamente annotati nel registro delle fatture di acquisto (articolo 25, DPR n. 633/1972), o in apposito registro numerato e vidimato, 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.
Come già argomentato, per la liquidazione dell'imposta dovuta si applica il metodo "***base da base***": in pratica, il corrispettivo al lordo dell'Iva pattuito dall'agenzia per la prestazione da essa fornita va ridotto dell'ammontare dei relativi costi, anch'essi al lordo dell'Iva, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e servizi a diretto vantaggio del cliente.

Ai fini della dichiarazione Iva il **volume d'affari** delle agenzie di viaggio è costituito, ai sensi dell'articolo 20, DPR n. 633/72:

- dalle operazioni effettuate nel territorio comunitario;
- dalle operazioni effettuate fuori del territorio comunitario;
- dai corrispettivi delle attività diverse da quelle consistenti nell'organizzazione in proprio di pacchetti turistici e, in particolare, dalle provvigioni relative all'attività di intermediazione con potere di

rappresentanza, in relazione alle quali l’articolo 74-ter, comma 8, DPR n. 633/72 dispone che, per la determinazione del proprio volume d’affari, il rappresentante annota nel registro delle fatture emesse (di cui all’articolo 23, DPR n. 633/72) le copie delle fatture riepilogative mensili (autofatture) emesse e inviate dalle agenzie organizzatrici dei pacchetti turistici.

FONTE: fiscomania.com