Sportello Fiscale

Servizio gratuito per le Agenzie di Viaggi associate*

*N. 39 del 20 luglio 2024 * Per richiedere il tuo quesito clicca qui*

Il quesito di oggi

Interpello ADE n. 155-15.07.2024: applicazione del regime 74ter a determinate fattispecie

[La Direzione Assoviaggi ci ha inviato in questi giorni la seguente segnalazione].

Da più parti ci viene richiesto un commento riguardo alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, recentissima, ma già ampiamente attenzionata dai consulenti specializzati e dalla stampa di categoria, all'interpello n. 155 del 15 luglio 2024 dal titolo *"Trattamento IVA dei pacchetti turistici e dei pacchetti ospitalità"*, che gli interessati possono scaricare facilmente da internet e che affronta per l'n-esima volta alcuni punti critici di applicazione del regime Iva UE del margine per le agenzie di viaggi, in Italia l'art. 74ter del DPR n. 633/1972.

La nostra analisi.

Occupandoci dell'argomento **regime Iva UE del margine, in Italia l'art. 74ter** sin dall'origine della norma (1979-1980), abbiamo seguito costantemente i relativi problemi di applicazione e anche nel presente Sportello Fiscale abbiamo pubblicato interventi in merito. Ma dobbiamo comunque riportare il seguente recente commento *super partes* dell'Avvocatura Generale dello Stato: *"Forse è onesto affermare che, nonostante il preconizzato obiettivo di semplificazione, la realizzazione di tale ideale nel contesto specifico del regime speciale delle agenzie di viaggio è ancora piuttosto lontana. Siffatto particolare regime è diventato uno dei settori più complessi dell'IVA…"*.

La complessità della questione viene fra l'altro dal fatto che in Italia, dove vige un sistema di ***civil law* di origine romana**, quindi diverso dagli Stati che applicano il sistema di ***common law*** basato sulla giurisprudenza dei casi reali portati in giudizio, **coesistono varie sfere normative distinte e in se autonome**, alcune delle quali devono anche coordinarsi o addirittura obbedire a normative unionali UE e fra le quali può essere facile fare confusione.

1) **Il diritto amministrativo italiano** stabilisce quale sia l'attività economica di competenza dell'agenzia di viaggi e turismo ed a quali autorizzazioni amministrative debba sottostare (mentre in altri Stati è agenzia di viaggi chi di fatto ne svolge le attività economiche, senza che esista a riguardo uno specifico regime autorizzatorio amministrativo).

2) **Il regime delle responsabilità contrattuali** nei confronti del cliente consumatore è basato sul codice civile e su leggi speciali nazionali (ad esempio la legge n. 1084 del 1977 relativa al Contratto di Viaggio), ma anche su norme di origine unionale UE, quali il Codice del Consumo che attua, per la parte turistica, la Direttiva UE n. 2302/2015 relativa ai pacchetti turistici.

3) **Le regole contabili** derivano dal codice civile italiano e da principi contabili nazionali e internazionali.

4) **Il diritto fiscale sulle Imposte Dirette** è al di fuori della sfera di competenza della UE ed è basato sulla legge nazionale n. 917/1986 detta TUIR (Testo Unico delle Imposte sul Reddito)

** Il presente servizio è prestato "per esperienza acquisita" ex L. n. 4/2013*

*© F. Scotti & Partners dal 1981 * Consulenti di direzione, consulenti amministrativi, commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai, esperti di finanza agevolata, conservatori a norma AgID/CAD * SONO VIETATE LA DIFFUSIONE E LA RIPRODUZIONE AL DI FUORI DEI CANALI ISTITUZIONALI DI ASSOVIAGGI CONFESERCENTI*

5) **Al contrario il diritto fiscale Iva** fa parte della sfera di competenza UE e pertanto il dispositivo di legge nazionale, il ben noto DPR n. 633/1972 che include l'altrettanto noto art. 74ter relativo alle agenzie di viaggi, in questo caso deve obbedire alle normative unionali della UE, che ne detiene la competenza primaria.

Questa introduzione non appaia leziosa, perché si vedrà che è invece essenziale per sgombrare il campo da confusioni ed equivoci fra le varie sfere normative e per evitare commenti superficiali "per sentito dire".

L'interpello n. 155/15.07.2024 è stato avanzato da un soggetto **fiscalmente radicato negli USA** riguardo all'attività della sua società sussidiaria **radicata in Italia**, alla quale è stato assegnato il compito di predisporre servizi e pacchetti turistici sul territorio italiano, da rivendere alla casa madre USA oppure direttamente ai clienti finali dalla stessa procurati. L'interpello è prolisso di informazioni tipiche della contrattualistica commerciale statunitense nella quale, in assenza degli inquadramenti di una *civil low* come quella italiana, è tipica l'esposizione dettagliata e minuziosa dei rapporti, procedure e comportamenti commerciali concordati fra le varie parti, ma che alla fine poco rilevano ai fini del trattamento fiscale da applicarsi. I vari prodotti e servizi previsti dagli accordi commerciali afferiscono sostanzialmente alle seguenti due fattispecie.

i) **"Pacchetti esperienziali"** (*travel packages)* comprensivi di alloggio, servizi di ospitalità, trasporto e ticket di accesso ad importanti eventi di sport, intrattenimento, moda e cultura. Al di là del nome di fantasia oggi di gran moda, si tratta di **pacchetti turistici** secondo la Direttiva UE n. 2302/2015 in quanto sempre includenti almeno due tra le seguenti categorie di servizi: a) trasporto, b) alloggio, c) servizi turistici non accessori al trasporto e all'alloggio che costituiscono parte significativa del pacchetto turistico. Nello specifico i servizi di cui alla lettera c) includono il biglietto di accesso all'evento più prestazioni di food and beverage, entertainment, conciergerie.

ii) **"Pacchetti ospitalità"** *(hospitality packages)* composti da biglietto di accesso all'evento più servizi di ospitalità, combinabili a mosaico fra varie scelte di food and beverage, entertainment, conciergerie, ma con l'esclusione di alloggio e/o trasporto. I biglietti di accesso all'evento possono essere acquistati solo all'interno del pacchetto ospitalità.

Da ultimo l'interpellante chiede come vadano trattati i rapporti economici previsti dagli accordi commerciali fra la casa madre USA, la società sussidiaria italiana ed i soggetti gestori degli eventi in Italia.

Riguardo ai pacchetti esperienzali l'Agenzia delle Entrate (ADE), che interviene esclusivamente con riguardo alla sfera del diritto di cui al punto 5, li qualifica senz'altro come **pacchetti turistici rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 74ter** (ma, giustamente, con esclusione delle voci relative ai rapporti economici fra le società, che non costituiscono prestazioni a diretto vantaggio del cliente e vanno quindi trattati in regime Iva ordinario). Infatti pur non avendo notizia (o almeno, nell'interpello non ne viene data) circa il possesso dell'autorizzazione amministrativa per agenzia di viaggi e turismo in capo alla società italiana istante, l'ADE afferma, secondo noi correttamente e richiamando anche riferimenti di origine unionale UE sul regime Iva del margine, che lo stesso va applicato al soggetto **svolgente oggettivamente** tale attività economica, a prescindere dalla sua soggettività amministrativa, che è questione afferente ad altra sfera normativa (quella di cui al punto 1) ed è tra l'altro di normazione nazionale e non unionale.

La confusione fra diritto fiscale IVA (unionale) e diritto amministrativo (nazionale) è peraltro alimentata dalla stessa formulazione italiana della norma fiscale UE, che apre l'art. 74ter con: "*le operazioni effettuate **dalle agenzie di viaggi e turismo** per la organizzazione di pacchetti turistici"* e ribadisce lo stesso testo nell'art. 1 del

** Il presente servizio è prestato "per esperienza acquisita" ex L. n. 4/2013*
*© F. Scotti & Partners dal 1981 * Consulenti di direzione, consulenti amministrativi, commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai, esperti di finanza agevolata, conservatori a norma AgID/CAD * SONO VIETATE LA DIFFUSIONE E LA RIPRODUZIONE AL DI FUORI DEI CANALI ISTITUZIONALI DI ASSOVIAGGI CONFESERCENTI*

DM n. 340/1999, facendo pensare che si intenda restrittivamente il regime 74ter come applicabile solo ad un soggetto in possesso dell'autorizzazione amministrativa nazionale. E in tal senso si era "avvitata" anche la circolare Ministero delle Finanze n. 328E/24.12.1997 che al punto 9.1 *"Ambito soggettivo"* scriveva: "*Il 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 viaggio e turismo* ***in possesso dell'autorizzazione*** *di cui all'art. 9 della legge n. 217/17.05.1983"* [l'obsoleta e non più vigente Legge Quadro nazionale per il turismo, NDR].

Peraltro sono la stessa circolare del 1997 (sempre al punto 9.1) e lo stesso DM del 1999 (all'art. 1 comma 7) a creare un'eccezione alla presunta "regola", facendo riferimento alla normativa comunitaria ed equiparando alle agenzie di viaggi *"**gli organizzatori di giri turistici**": "Le stesse disposizioni* [dell'art. 74ter, NDR] *si rendono applicabili, in linea con il primo paragrafo dell'art. 26 della sesta direttiva comunitaria e con quanto già disposto dall'art. 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 viaggio e turismo vere e proprie, ai fini della disciplina tributaria applicabile"*.

L'avvitamento interpretativo del 1997-1999, frutto della erronea tendenza a dare valenza comunitaria-unionale ad una mera disposizione amministrativa nazionale che non trova riscontro in molti altri Stati UE e non UE, viene ora rimediato nella risposta dell'ADE n. 155 in oggetto: *"**Con riferimento al presupposto soggettivo**, si ricorda che l'applicazione di tale regime speciale prescinde dalla qualificazione formale del soggetto passivo come agenzia di viaggio, in quanto 'le ragioni sottese al regime particolare ... sono del pari valide nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini* [NDR: per chiarezza del diritto, attribuito non "generalmente", ma da una norma amministrativa nazionale che non ha rilievo comunitario-unionale]*, ma effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività'' (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 13 ottobre 2005, causa C200/04)"*.

In conclusione la norma fiscale italiana, in omaggio a primari principi comunitari-unionali, riconosce un **triplice ampliamento dell'area di applicazione dell'art. 74ter**:

a) ai soggetti che svolgono comunque determinate attività economiche, a prescindere dalla loro soggettività amministrativa;
b) ai servizi singoli "precedentemente acquisiti nella disponibilità dell'agenzia" (concetto ampliato ad includere non solo i contratti di vuoto per pieno, ma anche i contratti di *allotment* a rilascio e gli accordi commerciali in *free sale/stop sale*);
c) ai pacchetti di servizi turistici anche effettuati in giornata; ossia senza la durata minima delle 24 ore includenti un pernottamento.

d) Ma non basta: **una ulteriore sostanziale estensione di principio del regime Iva del margine**, ancorché non ricorrente nella risposta ADE n. 155 qui in esame, viene dalla sentenza della Corte di Giustizia UE C-108/22 del 29.06.2023 che è così sintetizzabile: "*I servizi di alloggio* [chè ad essi si riferiva il caso pratico sottoposto, NDR] *acquistati* ***in nome e per conto proprio*** *dalle agenzie di viaggi per essere rivenduti ad altri operatori* ***sono assoggettabili al regime speciale IVA del margine, anche in assenza di altri servizi aggiuntivi****".*

** Il presente servizio è prestato "per esperienza acquisita" ex L. n. 4/2013*
*© F. Scotti & Partners dal 1981 * Consulenti di direzione, consulenti amministrativi, commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai, esperti di finanza agevolata, conservatori a norma AgID/CAD * SONO VIETATE LA DIFFUSIONE E LA RIPRODUZIONE AL DI FUORI DEI CANALI ISTITUZIONALI DI ASSOVIAGGI CONFESERCENTI*

La Corte UE rileva anzitutto che *"l'obiettivo essenziale delle norme relative al regime speciale dell'IVA applicabile alle operazioni delle agenzie di viaggio è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dai principi generali della direttiva IVA relativi alle operazioni che implicano la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi",* particolarmente se acquisiti e/o resi in vari e differenti Stati. Pertanto secondo la Corte **l'utilizzo del regime del margine è legittimo** ogni volta che, operando in nome e per conto proprio, l'agenzia di viaggi raggiunge l'obiettivo della predetta semplificazione, rispettando nel contempo l'equo principio di ripartire l'imposta fra gli Stati ove vengono erogati i singoli servizi e lo Stato dove è fiscalmente radicato l'organizzatore, che incassa l'imposta sul margine commerciale.

Nelle norme comunitarie-unionali, rileva ancora la Corte, non si parla affatto di assemblamento di più servizi o più specificatamente di pacchetti turistici e in conclusione **le condizioni che legittimano il ricorso al regime Iva del margine sono**: 1) si deve trattare di servizi turistici, 2) acquisiti in nome e per conto proprio, 3) presso soggetti passivi terzi, 4) a diretto vantaggio del viaggiatore.

E già che siamo in tema di equivoci, l'attuale stesura dell'art. 74ter italiano porta a un ulteriore equivoco riguardo alla **definizione di pacchetto turistico**, per il quale viene richiamato il defunto decreto legislativo n. 111/ 17.05.1995 di attuazione della abrogata Direttiva CEE n. 314/1990, anziché l'attuale Codice del Turismo di attuazione della Direttiva UE n.2302/2015 (peraltro definita *"di carattere imperativo",* art. 23). I servizi turistici e i pacchetti turistici.ridefiniti nel 2015 sono diversi dai servizi e pacchetti del 1990/1995 e quindi nasce la questione: il regime Iva 74ter a quali servizi e pacchetti si applica? Il buon senso porta ad applicare la norma fiscale ai pacchetti turistici, o ai servizi turistici singoli "precedentemente acquisiti", del 2015, ma resta il fatto che la lettera della norma è diversa e il legislatore fiscale non ha mai ritenuto di dipanare l'equivoco.

Assodato tutto quanto precede sotto il profilo fiscale Iva, ciò non toglie che **sotto il profilo amministrativo nazionale**, che non afferisce alla sfera di competenza dell'Agenzia delle Entrate, la società istante, in quanto radicata in Italia, debba munirsi dell'apposita autorizzazione per agenzia di viaggi e turismo, con le connesse obbligazioni, al fine di esercitare lecitamente la sua attività. Infatti sotto il profilo amministrativo questa norma resta cogente.

Venendo infine ai cosiddetti **pacchetti ospitalità** proposti dalla società istante e consistenti nel biglietto di accesso ad un evento più servizi, per dirla in italiano, di ristorazione, intrattenimento, assistenza, segreteria: in assenza di servizi turistici principali secondo la Direttiva n. 2302/2015 (soggiorno, trasporto, autonoleggio) tali servizi possono qualificarsi come **non-pacchetti turistici** ed essere trattati al di fuori della predetta direttiva e del regime Iva del margine. Quindi si tratteranno in regime Iva ordinario per come applicabile ai vari servizi resi, così come confermato nella risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 155, né occorrerà per tale attività l'autorizzazione amministrativa per agenzia di viaggi e turismo.

Ma, aggiungiamo per completezza, ove analoghi servizi vengano offerti ai clienti da una **agenzia di viaggi cosiddetta di *incoming***, all'interno di un più ampio listino di "servizi a terra" selezionabili a mosaico ed includenti trasferimenti, escursioni, visite guidate, ristorazione ed altri servizi turistici sul territorio (come da Direttiva UE 2302/2015 art. 3 comma 1 lettera d), in questo caso essi possono essere opportunamente trattati come pacchetti turistici in regime Iva 74ter, invocando i punti b), c), d) sopra descritti.

** Il presente servizio è prestato "per esperienza acquisita" ex L. n. 4/2013*
*© F. Scotti & Partners dal 1981 * Consulenti di direzione, consulenti amministrativi, commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai, esperti di finanza agevolata, conservatori a norma AgID/CAD * SONO VIETATE LA DIFFUSIONE E LA RIPRODUZIONE AL DI FUORI DEI CANALI ISTITUZIONALI DI ASSOVIAGGI CONFESERCENTI*