



Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 17 luglio 2002

Oggetto: Pacchetti turistici composti da servizi resi attraverso strutture proprie e di terzi – applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio previsto dall'articolo 74 ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - Istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 11 legge 27 luglio 2000, n. 212

Con istanza d'interpello, presentata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Z s.a.s ha esposto il seguente quesito, volto a conoscere l'esatta applicazione dell'art. 74-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

QUESITO

La Società Z gestisce, in forza di un contratto di affitto di azienda, un ostello della gioventù. Oltre che servizi di vitto e alloggio, la Società intende erogare ai propri clienti anche servizi composti (palestre, corsi a mezzo di istruttori, escursioni, ecc.), utilizzando sia strutture proprie sia strutture gestite da terzi. Poiché l'offerta combinata delle prestazioni a carattere alberghiero e dei nuovi servizi configurerebbe un "pacchetto turistico", è stata richiesta alla Provincia l'autorizzazione ad operare quale "agenzia di viaggio". Vengono quindi richiesti chiarimenti sulle modalità di applicazione al caso concreto del regime previsto dall'art. 74 ter del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

I servizi offerti alla clientela possono consistere nelle sole prestazioni alberghiere, oppure nelle prestazioni composite del tipo "pacchetti turistici". In

quest'ultima ipotesi è prevedibile che l'incidenza dei servizi acquistati da terzi sia pari al 40% della complessiva prestazione. Ciò premesso, la società istante ritiene che, nel caso di specie, il regime di cui all'art. 74 *ter* del DPR n. 633 del 1972 sia inapplicabile. Parte del pacchetto turistico, infatti, sarebbe costituito da servizi resi direttamente dalla stessa avvalendosi di proprie strutture aziendali (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto).

La società, pertanto, prospetta la possibilità di optare, per la separazione contabile tra l'attività alberghiera e l'attività di agenzia di viaggio, ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633 del 1972. Il "*ramo d'azienda alberghiero*" emetterebbe nota di debito - credito interna (senza la necessità della fatturazione) al "*ramo d'azienda agenzia di viaggio*", assolvendo nel contempo la relativa imposta nei modi ordinari. Il "*ramo d'azienda*" agenzia di viaggio assolverebbe l'imposta applicando il regime speciale, provvedendo a contabilizzare la nota interna di debito- credito unitamente alle fatture ricevute da terzi nell'ambito del sistema detrattivo "base da base".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 74 *ter* del DPR n. 633 del 1972 prevede un regime speciale che disciplina l'attività svolta dagli operatori turistici e, in particolare l'offerta, all'interno ed all'esterno del territorio nazionale in cui ha sede l'agenzia di viaggio, di "pacchetti turistici", ossia della "*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.*"

(cfr. articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111).

Al fine di superare le difficoltà di applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di IVA alle prestazioni fornite, ossia l'identificazione IVA

nei diversi paesi in cui i servizi sono resi, con notevoli difficoltà di ripartizione del gettito IVA tra i diversi Stati membri, il regime speciale prevede che tutte le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggio per garantire il "pacchetto turistico" siano considerate come una "prestazione unica". L'imposta è determinata calcolando la differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio ed il costo sostenuto dalla stessa per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta. Da tale differenza è scorporata l'imposta per determinare la base imponibile su cui calcolare, a sua volta, l'imposta a debito.

In tal modo i servizi forniti durante il viaggio sono assoggettati all'imposta nei diversi paesi in cui gli stessi vengono erogati, mentre il margine destinato all'agenzia è soggetto ad IVA nello Stato in cui l'agenzia stessa ha la residenza.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 74 *ter*, in caso di applicazione del regime speciale "*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi di cui al comma 2*", ossia i "*costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori*".

Con decreto ministeriale 30 luglio 1999 n. 340, "*Regolamento recante particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo*" sono state fornite le istruzioni relative agli adempimenti contabili, nonché ulteriori chiarimenti sulle modalità di applicazione del regime speciale a casi particolari.

Con la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 dell'ex Dipartimento delle Entrate è stato precisato che i soggetti autorizzati ad applicare le disposizioni in esame sono le agenzie di viaggio e turismo, in possesso dell'autorizzazione di cui all'articolo 9 della legge 17 maggio 1983, n. 217, nonché gli organizzatori di giri turisti che svolgono attività equiparabili a quelle delle agenzie di viaggio.

E' stato, altresì, chiarito che le disposizioni si applicano alle vendite in proprio o tramite mandatari con rappresentanza di pacchetti turistici e non alla

fornitura delle singole prestazioni, fatta eccezione per l'acquisto di singoli servizi in seguito ceduti al cliente, indipendentemente da una richiesta specifica.

Ciò premesso, dall'istanza della Z emerge che la società, previa autorizzazione, intende offrire sia prestazioni di semplice attività alberghiera (alloggio e ristorazione con strutture proprie), sia prestazioni composite (pacchetto turistico) costituite da vitto e alloggio, disponibilità di istruttori e strutture sportive, escursioni turistiche, trasporto degli ospiti presso i centri sportivi e presso le mete turistiche, utilizzando sia strutture proprie sia strutture di terzi.

Posto che con l'autorizzazione della Provincia la società istante acquisti la qualifica di agenzia di viaggi, in merito all'applicabilità o meno del regime speciale al caso prospettato, si osserva che l'articolo 74 *ter*, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, nel delineare il sistema di determinazione dell'imposta con il metodo base da base, prevede che il corrispettivo unitario dovuto all'agenzia sia diminuito dei costi di beni e servizi forniti da terzi, senza peraltro prevedere che le prestazioni rese da terzi debbano essere le uniche ed esclusive prestazioni che compongono il pacchetto. La stessa circolare n. 328/E del 1997, d'altronde, precisa che il regime in esame non si applica ai servizi resi direttamente dall'organizzatore del pacchetto avvalendosi di strutture proprie, ma solo a quelli resi da terzi. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con sentenza del 22 ottobre 1998 (procedimenti riuniti C-308/96 e C-94/97), si è pronunciata nel senso 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 viaggio, e in parte da altri soggetti, il regime IVA previsto dalle disposizioni contenute nell'art. 26 della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, 77/388/CEE si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi.

Si osserva, tuttavia, che nel caso in cui l'operatore economico, che offre pacchetti turistici cosiddetti "*misti*", non intenda ripartire la quota dei corrispettivi e dei costi afferente ai servizi resi mediante strutture proprie

dell'organizzatore, da assoggettare al regime ordinario, da quella relativa ai corrispettivi ed ai costi dei servizi forniti tramite strutture di terzi, da assoggettare al regime speciale, si ritiene che possa essere applicata, in alternativa, la separazione facoltativa delle due attività prevista dall'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972.

Al riguardo la citata norma dispone che *“i soggetti che esercitano ...più attività nell'ambito della stessa impresa, ..., hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività. In tal caso la detrazione si cui all'articolo 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa,..., per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.”*.

Qualora l'impresa opti per la separazione delle attività sarà, quindi, tenuta ai 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.

Per la fornitura dei servizi che andranno a costituire, insieme ai servizi resi da terzi, il “pacchetto turistico”, il “*ramo d'azienda alberghiero*” emetterà fattura nei confronti del “*ramo d'azienda agenzia di viaggio*” (analogamente a quanto previsto dal comma 5 del citato articolo 36, secondo cui *“i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfetaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'articolo 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono rese”*) e liquiderà l'imposta secondo il metodo ordinario.

Il “*ramo d’azienda agenzia di viaggio*” considererà il pacchetto turistico quale operazione unitaria e calolerà l’imposta secondo la disciplina prevista dal citato articolo 74 *ter*, che prevede l’indetraibilità dell’imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, ivi comprese le prestazioni rese dal “*ramo d’azienda alberghiero*”.

Resta fermo che ogni singola prestazione alberghiera nonché qualsiasi altro servizio reso al cliente separatamente dal cosiddetto pacchetto turistico dovrà essere documentato dal “*ramo d’azienda alberghiero*” secondo la vigente normativa in materia di IVA.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza d’interpello presentata alla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.