

Analisi e commenti

Agenzie di viaggio e turismo (2)

3 Marzo 2005

Pacchetti turistici composti da servizi acquistati da terzi e da altri prodotti internamente. Agenzie che si avvalgono per la collocazione sul mercato di mandatarî senza rappresentanza

Thumbnail **Pacchetti turistici composti da servizi acquistati da terzi e da altri prodotti internamente** Image not found or type unknown

La risoluzione n. 233/E del 17/7/2002 ha affrontato una delle problematiche che in passato si erano poste agli operatori del settore: come determinare l'imposta dovuta quando il pacchetto messo in vendita è composto, oltre che da servizi acquistati da terzi, anche da servizi prodotti internamente da un ramo aziendale della stessa società che svolge anche l'attività di agenzia. Si pensi, per esempio, a un operatore che ha un'agenzia ma anche un albergo che inserisce nei pacchetti che organizza.

La risoluzione, in premessa, ricorda come il principio generale di determinazione dell'imposta nella fattispecie sia costituito dal calcolo della *"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"*.

Ciò ricordato, la risoluzione cita la circolare n. 328/97: *"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".

In tali casi, la citata risoluzione 233/2002 prospetta la possibilità di esercitare l'opzione per l'esercizio separato dell'attività, previsto dall'articolo 36 del Dpr 633/72.

Tale opzione, che come noto può essere esercitata barrando il rigo VO4 della dichiarazione, secondo il principio del comportamento concludente sancito dal Dpr 442/97, consente di applicare separatamente l'imposta.

L'esercizio dell'opzione, comporta anche l'esercizio separato della detrazione, fermo restando l'esclusione per i beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente (comma 3 dell'articolo 36) e le prescrizioni previste dal comma 5 dell'articolo 36 (relative ai beni e servizi utilizzati promiscuamente).

Tale opzione comporta come conseguenza una serie di adempimenti:

- tenuta dei registri separati per ogni attività
- fatturazione delle operazioni con distinte serie numeriche
- annotazione distinta per le varie operazioni
- liquidazione separata dell'imposta secondo le disposizioni previste dall'articolo 36 e i diversi regimi
- versamento cumulativo dell'imposta
- presentazione della dichiarazione annuale unitaria.

Per esemplificare, si può svolgere la seguente ipotesi relativa a un'azienda che abbia due attività, quella di agenzia turistica e quella alberghiera.

Supponiamo che l'azienda organizzi un pacchetto turistico in Italia con il prezzo di 400 euro composto dai seguenti servizi:

- trasporto con pullman
- soggiorno alberghiero nella struttura propria per una giornata
- soggiorno alberghiero in una struttura di terzi
- visita guidata e ingresso a museo.

In tal caso, il ramo d'azienda "alberghiero" procederà a emettere fattura nei confronti del ramo "agenzia" per i servizi resi e determinerà l'imposta nel modo ordinario.

Viceversa *"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".

Pertanto il settore agenzia procederà dapprima a sottrarre al corrispettivo lordo i costi sostenuti, sempre al lordo, compreso il corrispettivo fatturato dal ramo alberghiero, dopo di che effettuerà lo scorporo dell'Iva dovuta, secondo la metodica già vista in precedenza.

Plafond

Il comma 7 dell'articolo 2 del decreto ministeriale 340/99 stabilisce che *"le agenzie di viaggio e turismo che effettuano le prestazioni disciplinate dal presente regolamento (pacchetti turistici, ndr) non possono avvalersi dei benefici previsti dall'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (che consente ai soggetti che effettuano servizi internazionali o annessi agli scambi internazionali di poter acquistare beni e servizi senza applicazione d'imposta, ndr)".*

Peraltro, tanto affermava anche la circolare 328/97.

Si deve, tuttavia, ricordare che il numero 7-bis dell'articolo 9 del Dpr 633/72 considera come servizi internazionali o scambi connessi i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'articolo 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri della Comunità economica europea.

Pertanto, tali prestazioni di intermediazione, diverse quindi da quelle relative ai pacchetti, consentono la maturazione del *plafond* (vedasi anche prg. 9.6 della circolare 328/97).

E' il caso questo, per esempio, di una intermediazione resa da un operatore italiano per conto di una agenzia anch'essa italiana, relativa a servizi di trasporto fuori dalla Cee.

AGENZIE RIVENDITRICI DI PACCHETTI ORGANIZZATI DA ALTRI

Agenzie che si avvalgono per la collocazione sul mercato di mandatari senza rappresentanza

Cessione di servizi singoli acquisiti in precedenza

Dobbiamo adesso considerare delle particolari fattispecie di prestazioni poste in essere dalle agenzie di viaggi e turismo, agenti comunque in nome e per conto proprio:

- cessione di pacchetti turistici organizzati da altri, ovvero allocazione sul mercato degli stessi attraverso mandatari senza rappresentanza (comma 5, articolo 74-ter, Dpr 633/72 e articolo 3 del decreto ministeriale 340/99)
- prestazioni non classificabili come pacchetti turistici svolte mediante l'acquisizione di servizi, resi da altri soggetti, anteriormente alla richiesta del cliente (comma 5-bis, articolo 74-ter, Dpr 633/72 e articoli 1, comma 3, e 3 del decreto ministeriale 340/99).

Orbene in tutti questi casi *"l'imposta si applica sulla differenza, al netto del tributo, tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo e il costo del servizio turistico, comprensivi dell'imposta"* (articolo 3, comma 1, decreto ministeriale 340/99, ma anche articolo 74-ter, commi 5 e 5-bis, Dpr 633/72).

Specifica a tale proposito la circolare 328/97 che, per quanto riguarda la prima fattispecie ipotizzata, quindi sia nel caso che venga ceduto il pacchetto di altri o che al contrario si affidi ad altri la cessione, per entrambi i soggetti coinvolti l'imposta *"è computata deducendo dal corrispettivo lordo dovuto dal viaggiatore all'agenzia di viaggio 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"*.

Allo stesso modo si deve operare nel caso in cui vengono cedute prestazioni i cui servizi sono stati acquisiti precedentemente alla richiesta del viaggiatore (comma 5-bis, articolo 74-ter, Dpr 633/72). Le operazioni in questione sono i servizi singoli, purché, come detto, acquisiti nella disponibilità dell'agenzia di viaggi (ad esempio, posti letto, biglietti di viaggio, eccetera). L'imposta è applicata con l'aliquota ordinaria del 20 per cento sulla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto.

Mutuando dalla circolare 328/97, si può svolgere il seguente esempio:

corrispettivo lordo pagato dal viaggiatore, 5.000 euro

corrispettivo pagato dall'organizzatore (ovvero corrispettivo pagato dall'agenzia al tour operator),

3.600 euro

differenza (margine commerciale e provvigione), 1.400 euro

scorporo, $1.400 * 16,65\% = 233,1$ euro

differenza, $1.400 - 233,1 = 1.166,9$ euro

imposta dovuta, $1.166,9 * 20\% = 233,38$ euro.

Operazioni di fatturazione

In relazione alle operazioni esaminate, è di particolare importanza l'adempimento dell'obbligo di fatturazione.

Questo viene soddisfatto attraverso una metodica particolare, la cui base normativa è riposta nel comma 7, articolo 74-ter, del Dpr 633/72 e nell'articolo 4 del decreto ministeriale 340/99.

Volendo riassumere si può affermare quanto segue:

- premesso che l'esigibilità dell'imposta (articolo 1, comma 6, decreto ministeriale 340/99) si realizza all'atto del pagamento, non rilevando il pagamento di acconti, ovvero non oltre la data di inizio del viaggio, cioè della prima prestazione connessa, la fattura deve essere emessa non oltre le due suddette evenienze temporali.

Se le prestazioni sono effettuate tramite intermediario, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione delle medesime ed è ammessa la domiciliazione presso l'intermediario medesimo.

Se precedentemente all'emissione della fattura l'intermediario ha già emesso fattura su richiesta del cliente, la fattura emessa dall'agenzia organizzatrice non va consegnata a quest'ultimo.

La copia della fattura emessa dall'intermediario va conservata e allegata alla fattura emessa dall'agenzia organizzatrice

- la fattura non deve esporre separatamente l'imposta e può essere spedita anche tramite strumenti informatici, telematici o telefax
- nella fattura deve essere specificato che l'imposta è assolta secondo il disposto del decreto ministeriale 340/99 e che essa non costituisce titolo a esercitare la detrazione
- per le prestazioni effettuate tramite mandatari senza rappresentanza ai fini della fatturazione si dovrà tener conto delle seguenti prescrizioni:
 - a. le prestazioni in oggetto sono tali anche allorché si esplicano nei rapporti tra mandante e mandatario (articolo 3, comma 3, Dpr 633/72)

b. per le suddette prestazioni la base imponibile è costituita "dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione" (articolo 13, comma 2, lettera b, Dpr 633/72)

- le fatture emesse dalle agenzie organizzatrice nei confronti dei mandatarî senza rappresentanza, oppure nei confronti di soggetti che agiscono in nome e per conto proprio, devono evidenziare distintamente i corrispettivi delle prestazioni rese intra Ue da quelli per le prestazioni extra Ue.

Registrazione delle operazioni

Le norme relative alla registrazione dei corrispettivi afferenti alle prestazioni a cui si applica la disciplina speciale qui esaminata sono dettate dall'articolo 5 del decreto ministeriale 340/99:

- gli importi devono essere annotati separatamente nel registro dei corrispettivi (articolo 24, Dpr 633/72), distinguendo se trattasi di operazioni all'interno o all'esterno della Comunità europea
- le annotazioni devono essere eseguite entro il mese successivo al giorno in cui sono state effettuate
- le fatture relative all'acquisizione di servizi, resi da altri soggetti, anteriormente alla richiesta del cliente, devono essere annotate distintamente nel registro degli acquisti (articolo 25, Dpr 633/72), distinguendo se le prestazioni relative alle acquisizioni vengano svolte in ambito Ue o extra Ue, ovvero parte all'interno e parte al di fuori
- nel caso in cui l'agenzia si avvalga di prestazioni di terzi per le operazioni in questione e le stesse sono in parte effettuate in ambito extra Ue, quindi con relativo corrispettivo non imponibile (articolo 1, comma 5, decreto ministeriale 340/99), i costi afferenti a queste ultime vanno annotati distinguendoli da quelli acquisiti eventualmente all'interno della Ue.

2 - continua

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/agenzie-viaggio-e-turismo-2>