

CIRCOLARE n. 328/E del 24.12.1997

CAPITOLO IX

NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER LE AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO

Premessa

L'articolo 9 del decreto legislativo in commento contiene una rivisitazione dell'[articolo 74-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633](#) che disciplina il particolare regime fiscale applicabile alle agenzie di viaggio e turismo.

Detto intervento normativo, senza modificare le modalita' di applicazione dell'imposta, che consistono tuttora nell'adozione del sistema detrattivo base da base, apporta alcuni chiarimenti in ordine ai punti fondamentali della disciplina, diretti a perseguire i seguenti obiettivi:

- a) un piu' puntuale adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni previste dall'articolo 26 della sesta direttiva CEE del 17 maggio 1977, n.77/388, conformemente ai criteri direttivi della norma di delega recata dall'[articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n.662](#);
- b) una piu' razionale regolamentazione dell'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo del regime speciale, allo scopo di agevolare l'interpretazione e l'applicazione della relativa disciplina;
- c) la soluzione legislativa di alcune questioni controverse quali il concetto di pacchetto turistico e la vendita dello stesso in modo diretto o tramite mandatarî;
- d) la disciplina delle concrete modalita' di determinazione dell'imposta nelle varie fattispecie che si presentano nella prassi del settore economico considerato;
- e) la razionalizzazione e la semplificazione del regime documentale delle operazioni poste in essere dagli operatori turistici.

9.1 - AMBITO SOGGETTIVO

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'[articolo 9 della legge 17 maggio 1983, n.217](#), che organizzano e vendono in proprio o tramite mandatarî con rappresentanza i pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, convegni e simili manifestazioni incluse, che comportano piu' di una prestazione verso il pagamento di un corrispettivo unitario che costituisce un'unica operazione.

Le stesse disposizioni si rendono applicabili, in linea con il primo paragrafo dell'articolo 26 della sesta direttiva comunitaria e con quanto gia' disposto dall'articolo 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 citta' e simili), svolgendo quindi attivita' equiparabili a quelle delle agenzie di viaggio e turismo vere e proprie, ai fini della disciplina tributaria applicabile.

Il particolare regime di determinazione del tributo 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, rendendosi applicabile in tale ipotesi l'ordinario criterio di determinazione dell'imposta fondato sul sistema detrativo "imposta da imposta".

In tale categoria di operazioni rientrano, a titolo esemplificativo, le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, i servizi relativi alla vidimazione dei passaporti e similari.

Analogamente lo stesso regime speciale non si applica ai servizi effettuati direttamente dagli organizzatori avvalendosi delle proprie strutture aziendali (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, etc), ma solo a quelli resi da terzi.

9.2 - AMBITO OGGETTIVO

Come già osservato nel paragrafo precedente, il primo comma dell'articolo 74-ter, nel testo riformulato dall'[articolo 9 del decreto legislativo n.313 del 1997](#), limita l'operatività delle nuove disposizioni 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 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n.111](#). Tale norma dispone che "I pacchetti turistici hanno ad oggetto i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso", risultanti dalla prefissata 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, ovvero estendentisi per un periodo di tempo comprendente almeno una notte:

- a) trasporto;
- b) alloggio;
- c) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio di cui all'articolo 7, lettere i) e m) del [decreto legislativo n. 111 del 1995](#) che costituiscono parte significativa del "pacchetto turistico".

Dalla formulazione onnicomprensiva adottata dal legislatore ("pacchetto turistico") e dal chiaro tenore letterale della norma si ricava che il regime speciale non è applicabile alle ipotesi in cui l'attività espletata dall'agenzia si riduca 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. Si precisa, quindi, come già fatto in passato con la circolare ministeriale n. 30 del 24 giugno 1980, che lo speciale regime dell'articolo 74-ter non torna applicabile alle cosiddette "linee turistiche", qualora non siano fornite dall'agenzia al cliente anche altre prestazioni (pasti, alberghi, ecc.) che, beninteso, non siano da ritenere accessorie ai sensi dell'[articolo 12 del D.P.R. n.633 del 1972](#). Tale conclusione trova riscontro nella lettura dell'articolo 26 della menzionata sesta direttiva comunitaria che in più punti fa riferimento alla natura composita del servizio turistico. Ed infatti il primo paragrafo del menzionato articolo 26, usa la locuzione di "cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi" per l'esecuzione del viaggio, il secondo paragrafo dispone che per le prestazioni (operazioni)

effettuate dall'agenzia di viaggi e' considerata come base imponibile 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".

Per tali ultimi soggetti, peraltro, il quinto comma dell'articolo 74-ter in commento introduce un autonomo sistema di determinazione del tributo le cui modalita' saranno illustrate nel relativo paragrafo.

In forza delle considerazioni sopra esposte e attesa la locuzione "verso il pagamento di un corrispettivo globale" contenute nel primo comma dell'articolo 74-ter, il regime speciale non e' applicabile neppure a quelle fattispecie 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, ovvero a quelle fattispecie nelle quali il servizio reso abbia una durata inferiore a quella minima prevista dal citato [articolo 2 del decreto legislativo n.111 del 1995](#) e non comprende almeno un pernottamento, a meno che non si tratti di escursioni, visite a citta' e simili che si esauriscono nell'arco della stessa giornata, che sono assimilate ai pacchetti turistici, come gia' precisato nel precedente paragrafo 2. Resta pertanto inteso che nel caso di organizzazione di un convegno o di un'altra simile manifestazione, ovvero di un soggiorno in albergo ecc., il cui prezzo non risulti incluso nel corrispettivo globale di un pacchetto turistico, si renderanno applicabili due distinti regimi di determinazione del tributo: quello speciale previsto dall'articolo 74-ter per il prezzo del pacchetto turistico ed il regime normale per il prezzo del convegno e dell'altra simile manifestazione, ovvero del soggiorno in albergo ecc..

Si segnala, inoltre, che - come pure rilevato dalla relazione ministeriale che accompagna il provvedimento - la parola "cliente" adottata dal testo previgente dell'articolo 74-ter e' stata sostituita con la parola "viaggiatore" in modo da evitare una lettura distorta della disposizione recata dal primo comma dell'articolo in parola nel testo rinnovato, che autorizzi l'estensione del sistema speciale di determinazione del tributo alle agenzie che non esplicano alcuna attivita' organizzativa, ma si limitano a collocare sul mercato, a vantaggio dei consumatori finali, pacchetti turistici gia' predisposti da altri operatori.

9.3 - AMBITO TERRITORIALE

La definizione dell'ambito territoriale di applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 74-ter non subisce particolari modificazioni rispetto a quanto stabilito dalla normativa previgente.

In particolare, sulla base dell'applicazione del principio della territorialita' comunitaria del servizio turistico, le operazioni delle agenzie di viaggio e turismo possono essere classificate nel modo seguente:

- a) operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario, le quali sono integralmente imponibili con i criteri di cui all'articolo 74-ter in rassegna;
- b) operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggio fa ricorso ad altri soggetti, eseguite al di fuori del territorio della Comunita' europea, non soggette ad imposta a norma dell'[articolo 9 del](#)

D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e per le quali non compete il beneficio di cui al secondo comma del medesimo articolo 9, consistente nella sospensione dell'imposta per gli acquisti di beni e servizi;

c) 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 va limitata soltanto ai servizi forniti dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore, sulla base di criteri di imputazione proporzionale esaminate dettagliatamente nel sesto paragrafo.

Relativamente alle prestazioni di trasporto rientranti nell'esecuzione del viaggio va messo in evidenza che se il viaggiatore usufruisce nell'ambito del territorio della Comunità europea delle sole prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni (cosiddette a terra) gli vengono rese fuori della Comunità, le prestazioni di trasporto ricevono il trattamento delle altre prestazioni, alle quali accedono e sono pertanto considerate alla stregua di queste ultime non imponibili ai sensi del richiamato articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972.

Al contrario, se fuori del territorio della Comunità europea vengono rese al cliente solo prestazioni di trasporto e nell'ambito della Comunità europea tutte le rimanenti, anche le dette prestazioni di trasporto sono soggette al tributo, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà.

9.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Il settimo comma dell'articolo 74-ter in rassegna considera quale momento impositivo delle operazioni, alle quali si applica il particolare sistema di determinazione del tributo, il pagamento integrale del corrispettivo e, comunque, se antecedente, la data di inizio del viaggio o del soggiorno.

Tale disposizione non si discosta da quella prevista dal quarto comma dell'articolo 1 del decreto ministeriale 16 gennaio 1980, in considerazione della particolarità delle operazioni svolte dalle agenzie di viaggio e della peculiare organizzazione dei servizi ad esse connessi.

E' da ritenere, sulla falsariga della norma regolamentare sopra citata, che il viaggio o il soggiorno si consideri iniziato nel momento in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a diretto vantaggio del viaggiatore (trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.)

Valgono, a tale riguardo, in presenza del medesimo dettato normativo, le precisazioni già fornite con la menzionata circolare ministeriale n.30 del 1980. In particolare, attesa la precisa formulazione della norma, l'eventuale pagamento di acconti, effettuati dal cliente, così come l'emissione della fattura da parte dell'agenzia non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle suddette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo e dell'inizio del viaggio. Nel caso di viaggi collettivi sorgono tante obbligazioni tributarie quante sono le controparti, committenti dei servizi forniti dall'agenzia, aventi una propria autonomia contrattuale. Ne discende che, se in ipotesi, su dieci clienti soltanto cinque pagano l'intero corrispettivo, l'obbligazione tributaria si realizza soltanto per tali soggetti, restando "sospesa" per i rimanenti clienti.

Naturalmente, qualora il committente sia unico - come si verifica nel caso di vendite di "viaggi collettivi" da parte di un'agenzia ad un'altra - si versa nella ipotesi di una sola obbligazione tributaria il cui sorgere è determinato dal pagamento dell'intero corrispettivo, da parte dell'agenzia acquirente, o dall'inizio del viaggio.

9.5 - MODALITA' DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

Le modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, relativamente alle operazioni alle quali si applica il particolare regime delle agenzie di viaggio non diverge sostanzialmente da quello della disciplina previgente, fondata, come è noto, sul procedimento detrattivo "base da base". A tale fine, il secondo comma dell'articolo 74-ter dispone che il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo, cioè il prezzo corrisposto dal viaggiatore per l'acquisto del pacchetto turistico, va ridotto dei costi, al lordo della relativa imposta, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore (in linea generale il trasporto, l'alloggio, il vitto, ecc.).

Valga il seguente esempio:

- corrispettivo dell'agenzia organizzatrice: L. 3.000.000
- costi dei beni e servizi acquistati dall'agenzia a diretto vantaggio del viaggiatore: L. 2.000.000
- base imponibile lorda: L. 1.000.000 (3.000.000 - 2.000.000)
- scorporo dell'imposta: L. 1.000.000 x 16,65% = L. 166.500
- imponibile netto: L. 1.000.000 - 166.500 = L. 833.500
- imposta dovuta: L. 833.500 x 20% = L. 166.700

Per i viaggi misti, effettuati cioè in parte nell'ambito del territorio comunitario e in parte al di fuori di esso, la base imponibile è determinata sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della Comunità europea e quelli sostenuti all'interno e all'esterno della Comunità.

La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione. Dall'importo così determinato si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nella Comunità europea e la risultante costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

Valga il seguente esempio:

- corrispettivo pattuito dall'agenzia organizzatrice per prestazioni miste: L. 5.000.000
- costi sostenuti dall'agenzia nella Comunità': L. 1.500.000
- costi sostenuti dall'agenzia fuori della Comunità': L. 2.000.000
- costi complessivi dentro e fuori della Comunità': L. 3.500.000

-----x 100=43% (rapporto tra costi nella Comunità' costi complessivi)

3.500.000

Applicando detta percentuale al corrispettivo pattuito dall'agenzia, si avrà:

$$5.000.000 \times 43\% = 2.150.000$$

Dal suddetto importo (L.2.150.000), che rappresenta la quota parte del corrispettivo dei servizi resi nel territorio della Comunit , dovre  sottrarsi il corrispondente costo dei servizi sostenuto nella Comunit  (1.500.000) per cui la base imponibile lorda sar  costituita da L.650.000 (2.150.000 - 1.500.000). Su detta base, dopo aver proceduto allo scorporo dell'imposta in essa incorporata (16,65%), si applicher  l'aliquota ordinaria del 20%.

9.6 - LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Il terzo comma dell'articolo 74-ter, in conseguenza del particolare metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici da parte delle agenzie di viaggio (sistema detrattivo "base da base") ed in linea con il secondo comma dell'originario [articolo 74-ter del D.P.R. n.633 del 1972](#), esclude la detrazione nei modi ordinari dell'imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio dei viaggiatori. Tale esclusione, prevista per le agenzie di viaggio, costituisce una deroga alla detraibilit  delle prestazioni in esame (alloggio in alberghi, trasporto di persone, somministrazioni di alimenti e bevande, ecc.) che l'articolo 19-bis1, lettera e) del citato [D.P.R. n.633 del 1972](#) ammette, invece, in caso di acquisti che formino oggetto dell'attivit  propria dell'impresa.

Ne consegue, cos  come per il passato, che, in applicazione del cennato principio, le agenzie non possono avvalersi del beneficio previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto istitutivo dell'I.V.A., che consente l'acquisto di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

Con riferimento alla particolare disciplina di cui all'articolo 74-ter non si applicano i commi 1 e 2 dell'articolo 19, come modificato con effetto dal 1  gennaio 1998, dall'[articolo 2 del decreto legislativo n.313 del 1997](#).

E' da precisare che, qualora l'agenzia svolga anche attivita' diverse da quelle disciplinate dal primo periodo del primo comma dell'articolo 74-ter riformato (intermediazione o altre), l'imposta assolta per l'acquisizione di beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di dette attivita' puo' essere detratta ai sensi e nei limiti previsti dall'[articolo 19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972](#), come sopra modificati con effetto dal 1  gennaio 1998, al pari di quella assolta per tutti gli altri beni e servizi compresi i beni ammortizzabili materiali (mobili e immobili) e immateriali (marchi, insegne, ecc.) e per le spese generali.

Per l'attivit  di intermediazione concernente i servizi internazionali di cui al [numero 7-bis\) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972](#), l'agenzia puo' avvalersi del beneficio previsto dallo stesso articolo 9, secondo comma, al fine dell'acquisizione, senza applicazione dell'imposta, dei beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di tale attivita'.

9.7 - MODALITA' DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA DA PARTE DELLE AGENZIE RIVENDITRICI DI PACCHETTI TURISTICI E DELLE AGENZIE OPERANTI COME MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA

Il quinto comma dell'articolo 74-ter disciplina il particolare sistema di determinazione dell'imposta con riguardo alle prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo che cedono, in nome e per conto proprio,

pacchetti turistici organizzati da altri soggetti, cioè "commerciano" pacchetti turistici acquistandoli già confezionati e rivendendoli ad un prezzo maggiorato e lucrando la differenza di prezzo, ovvero si avvalgono, per collocare sul mercato i pacchetti medesimi, di mandatari senza rappresentanza, cioè di soggetti che agiscono in nome proprio e per conto dell'agenzia medesima. L'imposta dovuta dalle due categorie di soggetti 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.

Con tale calcolo si perviene al risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrattivo "base da base", sia la maggiorazione dell'agenzia che commercia in pacchetti turistici, sia la provvigione del mandatario senza rappresentanza, secondo i principi dettati in proposito dall'articolo 13, comma 2, lett.b), del decreto I.V.A..

Ad esempio:

- corrispettivo lordo pagato dal viaggiatore: L. 4.000.000
- corrispettivo pagato dall'organizzatore L. 3.700.000
- differenza (margine commerciale e provvigione) L. 300.000
- scorporo: $300.000 \times 16,65\% =$ L. 49.950
- L. 300.000 - 49.950 = L. 250.050
- calcolo dell'imposta dovuta: $L. 250.050 \times 20\% =$ L. 50.010

9.8 - VOLUME D'AFFARI

Il volume d'affari delle agenzie è costituito, ai sensi dell'[articolo 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633](#):

- a) dalle operazioni da esse effettuate nel territorio comunitario;
- b) dalle operazioni effettuate fuori del territorio comunitario;
- c) dai corrispettivi delle attività diverse da quelle consistenti nell'organizzazione in proprio di pacchetti turistici, ai sensi del primo comma dell'articolo 74-ter, ed in particolare dalle provvigioni relative all'attività di intermediazione con potere di rappresentanza, in relazione alle quali l'ottavo comma dell'articolo 74-ter, come di seguito illustrato dispone che per la determinazione del proprio volume di affari il rappresentante annota nel registro di cui all'[articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972](#), le copie delle fatture riepilogative mensili (autofatture) emesse e inviate dalle agenzie organizzatrici dei pacchetti turistici.

Il rappresentante deve annotare le suindicate fatture con riferimento all'anno di imposta cui le provvigioni si riferiscono, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Nel caso di mancato arrivo delle suindicate fatture mensili o anche in attesa del loro arrivo, il rappresentante può effettuare, di sua iniziativa, l'annotazione delle provvigioni utilizzando i dati e la documentazione contabile e contrattuale in suo possesso.

All'arrivo delle fatture riepilogative mensili delle provvigioni emesse dalle agenzie organizzatrici, il rappresentante deve controllare che le singole annotazioni, già effettuate con le modalità suindicate, coincidano con l'importo complessivo riportato nella fattura e deve effettuare le eventuali annotazioni di integrazione o di rettifica.

Le differenze riscontrate devono essere segnalate alle agenzie organizzatrici, affinché queste ultime provvedano ad effettuare il conguaglio della citata fatturazione.

9.9 - ADEMPIMENTI CONTABILI

9.9.1 - TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE E VARIAZIONI SUCCESSIVE DEL COSTO DEI PACCHETTI TURISTICI

Il quarto comma dell'articolo 74-ter, analogamente a quanto previsto dal testo del primo comma del medesimo articolo, vigente anteriormente al 1° gennaio 1998, dispone che se la differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo ed i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, cioè il margine derivante dalle attività di organizzazione del pacchetto turistico, per effetto di variazioni successivamente intervenute nel costo, sulla base delle spese effettive, risulta superiore a quella determinata all'atto della conclusione del contratto, sulla base delle spese presunte, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia; se la medesima differenza risulta inferiore, i viaggiatori non hanno diritto al rimborso della minore imposta.

In altri termini, poiché dal momento della fissazione contrattuale del corrispettivo a quello dell'inizio del viaggio intercorre, di regola, un periodo più o meno lungo che può determinare una variazione del corrispettivo convenuto, in dipendenza dell'aumento o della diminuzione del prezzo dei vari servizi componenti il viaggio, (ad esempio, per la variazione del cambio delle valute estere) la disposizione sopra riportata, la cui ragione giustificativa è quella di evitare complicate procedure di rettifica dell'imponibile, stabilisce che, in caso di aumento della differenza tassabile, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia che, quindi, non potrà addebitare al viaggiatore la differenza, mentre, in caso di sua diminuzione, il viaggiatore medesimo non ha diritto al rimborso della minore imposta.

In buona sostanza, come nel caso di aumento dell'imposta il maggior onere resta a carico dell'agenzia organizzatrice del viaggio, così nel caso di diminuzione dell'imposta il relativo risparmio non compete al viaggiatore.

L'articolo 74-ter nulla prevede, specificamente, con riguardo al termine di annotazione delle fatture nazionali ed estere relative ai costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore.

A stretto rigore, pertanto, anche tali fatture possono essere annotate entro il maggior termine biennale ora stabilito dal [primo comma dell'articolo 25 del D.P.R. n.633 del 1972](#), come modificato, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'[articolo 4, primo comma, lett.b\), del decreto legislativo n.313 del 1997](#).

9.9.2 - MODALITA' DI DOCUMENTAZIONE DEI CORRISPETTIVI

La parte maggiormente innovativa della riformulazione del più volte menzionato articolo 74-ter è costituita dalle nuove modalità di documentazione dei corrispettivi che privilegiano l'adempimento della fatturazione come strumento di documentazione "naturale" del settore economico considerato.

Per quanto concerne le concrete modalità di emissione del documento, occorre distinguere tre tipologie di operazioni - descritte nei sottoparagrafi

seguenti - a cui corrispondono specifici obblighi documentali a carico dei soggetti interessati a vario titolo all'operazione in esame.

Tale scelta legislativa, ispirata a principi di semplificazione e riduzione delle incombenze contabili degli operatori e di agevolazione dell'esecuzione dei controlli fiscali, intende dirimere le perplessità sorte nel passato in ordine alle modalità di documentazione dei corrispettivi da parte dei soggetti in questione.

Debbono, pertanto, considerarsi superati, limitatamente all'argomento in trattazione, le istruzioni precedentemente fornite, in particolare, con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997.

Occorre subito rilevare che, per motivi di cautela fiscale, contrariamente a quanto disposto dall'articolo 4 del decreto del Ministro delle finanze 16 gennaio 1980, tale tipo di fatturazione è stata configurata come un obbligo da osservare indipendentemente dalla richiesta del cliente.

Va evidenziato, inoltre, che tale documento non deve recare la separata indicazione dell'imposta, deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta con le modalità del regime speciale e che la fattura non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta. Ciò, ovviamente, sia per le particolari modalità di applicazione del sistema detrattivo sia per il fatto che trattasi, comunque, di prestazioni con imposta indetraibile. Il momento di emissione della fattura coincide con il momento impositivo già commentato nel quinto paragrafo.

Va precisato che deve ritenersi regolare la fattura nella quale il viaggiatore viene domiciliato presso l'intermediario, se la vendita è avvenuta tramite lo stesso, tenuto conto che non sempre infatti l'agenzia organizzatrice è in possesso del domicilio del viaggiatore.

In tal caso, peraltro, nulla vieta all'intermediario di emettere lui stesso la fattura a carico del viaggiatore facendo risultare sulla stessa la sua qualità di intermediario dell'agenzia organizzatrice, in nome e per conto di quest'ultima.

Le modalità di spedizione della fattura, secondo la prassi ministeriale corrente, sono quelle tradizionali o, a scelta del contribuente, quelle basate sulle tecnologie informatiche.

Relativamente al contenuto, la fattura deve indicare distintamente i corrispettivi sia parziali che totali delle prestazioni rese nel territorio della Comunità europea e di quelle rese al di fuori di essa.

9.9.3 - OPERAZIONI ESEGUITE DIRETTAMENTE NEI CONFRONTI DEI VIAGGIATORI O EFFETTUATE TRAMITE INTERMEDIARI CON RAPPRESENTANZA

Le agenzie organizzatrici del viaggio devono emettere la fattura di cui all'[articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972](#), nei confronti del viaggiatore con le modalità ed il contenuto appena illustrati, qualora cedano direttamente i pacchetti turistici da essa organizzati.

Qualora, invece, l'agenzia si avvalga di intermediari con rappresentanza, la fattura può essere emessa entro il mese successivo alla data di effettuazione delle operazioni come sopra definita. Ciò al fine evidente di consentire all'organizzatore, sulla scorta degli elementi forniti dall'intermediario, di emettere la fattura nei confronti del viaggiatore.

Per le provvigioni corrisposte agli intermediari, le agenzie che organizzano il viaggio (soprattutto i tour operator) emettono, per conto degli

intermediari che agiscono come mandatari con rappresentanza, una fattura riepilogativa mensile per ciascun intermediario, recante l'ammontare complessivo delle provvigioni corrisposte nel mese, distinguendo, quelle assoggettate ad I.V.A., in quanto afferenti ad intermediazioni relative a prestazioni rese nel territorio della Comunit  europea e quelle non imponibili di cui al [numero 7-bis\) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972](#), in quanto concernenti prestazioni rese al di fuori della Comunit . La fattura deve essere emessa entro il mese successivo all'avvenuto pagamento delle provvigioni e registrata, entro lo stesso mese, sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti tenuti ai fini dell'I.V.A.. Cio' al fine di rendere fiscalmente neutra l'operazione in capo all'agenzia che organizza e cede il pacchetto turistico. Per considerare "emessa" la fattura in base alle vigenti disposizioni I.V.A., la stessa deve essere consegnata o spedita all'intermediario che, a sua volta, deve annotarla nel registro delle fatture emesse, in quanto relativa a corrispettivi dello stesso intermediario, senza contabilizzare, ove dovuta, la relativa imposta, in quanto quest'ultima viene assolta in via ordinaria dall'agenzia che organizza il viaggio con il particolare meccanismo descritto (registrazione della fattura sia in entrata che in uscita).

9.9.4 - OPERAZIONI ESEGUITE DA AGENZIE CHE OPERANO IN QUALITA' DI MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA DI ALTRI OPERATORI TURISTICI ORGANIZZATORI DEL PACCHETTO

Le nuove disposizioni stabiliscono, altres , la disciplina da osservare per la fatturazione delle prestazioni effettuate:

- dalle agenzie di viaggi che vendono in nome e per conto proprio "pacchetti turistici" organizzati da altri operatori;
- dalle agenzie di viaggi che vendono i propri pacchetti turistici avvalendosi di intermediari che operano come mandatari senza rappresentanza.

Nel primo caso si   in presenza di una normale cessione da parte dell'organizzatore del viaggio nei confronti dell'agenzia di viaggi che, a sua volta, cede in nome e per conto proprio al viaggiatore il pacchetto turistico.

Per la prima cessione, nulla   innovato rispetto al passato, in quanto l'organizzatore del viaggio emette fattura ordinaria nei confronti dell'agenzia al momento del pagamento del corrispettivo da parte del cliente o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, avendo cura di assoggettare ad I.V.A. la parte del corrispettivo del viaggio effettuato all'interno della Comunit  europea e di indicare la quota di corrispettivo "non imponibile" per la parte eseguita al di fuori del territorio comunitario.

Nel secondo caso, quello di cessione del pacchetto turistico effettuata tramite operatori che agiscono come mandatari senza rappresentanza, nelle fatture emesse sia dall'organizzatore del viaggio a carico dell'agenzia che dell'agenzia a carico del viaggiatore devono essere indicati i corrispettivi previsti dall'[articolo 13, 2  comma, lett.b\) del D.P.R. n.633 del 1972](#). Nella particolare ipotesi, sulla fattura dell'organizzatore del viaggio relativa alle prestazioni rese da quest'ultimo al mandatario senza rappresentanza, deve essere indicato il prezzo del pacchetto turistico pagato dal viaggiatore diminuito della provvigione, al lordo dell'imposta, spettante all'agenzia di viaggi, mentre nella fattura dell'agente deve essere indicato l'intero importo corrisposto dal viaggiatore. Gli eventuali sconti di natura

finanziaria, gli arrotondamenti o gli abbuoni concessi dall'agente al viaggiatore, dovranno essere indicati in fattura separatamente dal prezzo del viaggio e non potranno essere scomputati dalla base imponibile, al lordo della relativa imposta, che l'agente e' tenuto ad assoggettare ad I.V.A..

Con il particolare sistema di computo sopra esemplificato, che trova riscontro nelle conseguenti modalita' di fatturazione che rappresentano l'applicazione nel settore delle agenzie di viaggio dei principi generali di tassazione del rapporto di commissione, si consegue il risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrattivo "base da base", nel primo caso, l'utile lordo dell'agenzia rivenditrice dei pacchetti turistici gia' predisposti, nel secondo caso, la provvigione del mandatario senza rappresentanza.

9.9.5 - OPERAZIONI DELLE AGENZIE CHE OPERANO IN NOME E PER CONTO DEI CLIENTI

Come gia' precisato, alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo che non organizzano i pacchetti turistici per la successiva vendita degli stessi ai viaggiatori, direttamente o tramite mandatari, ma che operano in veste di rappresentanti dei viaggiatori per fornire agli stessi singoli servizi, non e' applicabile il regime speciale di determinazione del tributo, ma quello ordinario.

Ne consegue che non saranno applicabili le particolari modalita' di fatturazione, introdotte dai commi 7 e 8 dell'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione, ma, ricorrendone i presupposti, i sistemi ordinari di certificazione dei corrispettivi di cui al [D.P.R. 21 dicembre 1996, n.696](#), (alternativita' tra la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale e la fattura), secondo quanto chiarito da questo Dipartimento con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997 ovvero, nelle ipotesi di estrema marginalita' economica, l'esonero contemplato per le prestazioni in parola dall'articolo 2, lettera ff), del medesimo decreto.

9.9.6 - ALTRI ADEMPIMENTI CONTABILI

Non essendo mutate le modalita' di determinazione dell'imposta ed in assenza nel nuovo articolo 74-ter di specifiche disposizioni a tale riguardo, le modalita' di registrazione e di liquidazione dell'imposta sono quelle gia' indicate nel D.M. 16 gennaio 1980, gia' illustrate dalla citata circolare ministeriale n.30 del 1980, il cui contenuto si da' qui per integralmente richiamato, fermo restando quanto precisato, con riguardo ai termini di registrazione, nel precedente paragrafo 8.

9.10 - ENTRATA IN VIGORE E NORME TRANSITORIE

Le disposizioni di cui all'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione hanno effetto, per espressa previsione dell'[articolo 11, comma 8, del decreto legislativo n.313 del 1997](#), dal 1° gennaio 1998 e da tale data cessano di avere applicazione le norme incompatibili recate dal previgente articolo 74-ter e del relativo decreto ministeriale di attuazione 16 gennaio 1980.

Anche se il menzionato [decreto legislativo n.313 del 1997](#) non contiene norme transitorie concernenti la materia in esame, non sembra che si pongano particolari questioni in occasione del passaggio alla nuova regolamentazione, atteso che e' rimasto immutato rispetto alla precedente disciplina il momento di effettuazione delle operazioni con la conseguenza che occorrera' fare riferimento a tale momento per la decorrenza delle nuove disposizioni

concernenti, in particolare, la diversa delimitazione delle sfera oggettiva del regime speciale, dei particolari criteri di calcolo dell'imponibile e dell'imposta nelle ipotesi di agenzie di viaggio che agiscono in nome e per conto proprio relativamente a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti e di prestazioni di mandatarî senza rappresentanza, nonché il nuovo regime di documentazione dei corrispettivi introdotto dai commi 7 ed 8 del nuovo articolo 74-ter.

A titolo esemplificativo si espongono di seguito alcuni casi che potrebbero avere frequente applicazione pratica:
emissione di fattura per effetto del pagamento dell'intero corrispettivo avvenuto nel 1997 per un viaggio la cui esecuzione abbia inizio nel 1998:

- 1) l'operazione è disciplinata dalle norme vigenti anteriormente al 1 gennaio 1998;
- 2) viaggio iniziato nell'anno 1997 il cui corrispettivo integrale viene pagato interamente nel 1998: si applica la disciplina previgente al 1 gennaio 1998;
- 3) viaggio iniziato nell'anno 1998 con acconti pagati nel 1997 e saldo pagato nel 1998: si applica la nuova disciplina entrata in vigore il 1 gennaio 1998;
- 4) viaggio iniziato nel 1997 con pagamento di acconti nel medesimo anno o emissione di fattura parziale e versamento del saldo nel 1998: si applicano le norme previgenti al 1^o gennaio 1998.

CAPITOLO X

ALTRI REGIMI SPECIALI RELATIVI A PARTICOLARI SETTORI

Premessa

Il nuovo testo dell'[articolo 74, primo comma, lett.d\), del D.P.R. n. 633 del 1972](#), come modificato dall'[articolo 8, comma 3, del D.lgs. n. 313 del 1997](#), estende l'applicazione dell'imposta con il particolare sistema monofase anche alla vendita al pubblico delle carte telefoniche prepagate per la telefonia mobile, al fine di adeguare la vigente normativa all'attuale evoluzione in atto nel settore delle telecomunicazioni.

L'obbligo di assolvere l'imposta relativa alla fornitura dei servizi di telecomunicazione è a carico del soggetto titolare della concessione o della autorizzazione a fornire tali servizi, previa licenza o autorizzazione di cui all'[articolo 4, comma 1, della legge 31 luglio 1997, n.249](#), da presentare in copia autenticata all'ufficio IVA competente, ai sensi dell'[art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972](#).

10.1 - REGIME IVA RELATIVO AL SETTORE DELLE TELECOMUNICAZIONI

10.1.1 - AMBITO SOGGETTIVO

Soggetto passivo, nel regime monofase, è il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare la fornitura di servizi di telecomunicazione per l'imposta relativa alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica; il predetto soggetto assolve, altresì, l'imposta relativa ai compensi, comunque denominati, da esso riconosciuti ai soggetti terzi per i servizi relativi alla distribuzione, vendita, abilitazione, riabilitazione e ricarica dei mezzi tecnici di seguito richiamati, nonché per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico.

Le prestazioni dei servizi di telecomunicazione rese dal titolare

della concessione o autorizzazione a fornire i predetti servizi, o, comunque, dall'esercente i servizi medesimi, che sia domiciliato o residente fuori della Comunita' Europea, si considerano rese nel territorio dello Stato allorché i servizi sono ivi utilizzati, come previsto dall'[articolo 7, comma quarto, lett.f-bis\), del D.P.R. n.633 del 1972,](#).

I predetti servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso, anche se sottoforma di "chiamata di ritorno" oppure ivi richiesti o pagati, o, nel caso di utilizzo dei servizi tramite schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, qualora la loro distribuzione avvenga nel territorio dello Stato, come disposto dal succitato articolo 7, quarto comma, lett.f-bis) del ripetuto decreto n. 633 del 1972.

Gli obblighi di imposta dei predetti soggetti domiciliati o residenti fuori dei territori della Comunita' economica europea e che non hanno sul territorio una stabile organizzazione, sono assolti, in mancanza di un rappresentante fiscale nominato, ai sensi dell'[articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n.633 del 1972,](#) dai soggetti che provvedono alla vendita o distribuzione nel territorio dello Stato dei mezzi tecnici piu' volte menzionati.

10.1.2. - AMBITO OGGETTIVO

L'imposta, viene calcolata sia nei confronti dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico sia per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, o di telematica, sulla base dei corrispettivi dovuti dall'utente.

Agli effetti delle disposizioni di cui all'[articolo 74, primo comma, lett.d\), del D.P.R. n. 633 del 1972,](#) si precisa che per vendita di mezzi tecnici per la fruizione dei predetti servizi si intendono le operazioni di vendita, distribuzione, abilitazione, riabilitazione, ricarica e simili aventi ad oggetto gettoni, schede elettroniche o magnetiche, carte di credito o di pagamento ed ogni altro mezzo, sistema o modalita' predisposto dalla tecnica per legittimare o consentire l'utilizzazione degli apparati di telecomunicazione fissa o mobile da parte degli utenti.

E' evidente, peraltro, che non rientrano nella nozione di mezzo tecnico, ai fini di cui trattasi, le carte e le schede che per le loro caratteristiche fungono da meri supporti riportanti codici di accesso e destinati a rendere noti i codici stessi agli utenti che abbiano sottoscritto un contratto di abbonamento ai servizi di telecomunicazione con il titolare della concessione o autorizzazione.

10.1.3 - ADEMPIMENTI

Per le vendite dei mezzi tecnici escluse dall'ambito di applicazione della norma in esame, effettuate in locali aperti al pubblico, l'emissione della fattura non e' obbligatoria se non e' richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Per i corrispettivi relativi ai servizi resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico, l'imposta dovuta non deve essere evidenziata nei documenti eventualmente rilasciati agli utenti separatamente dal corrispettivo della prestazione, in considerazione dell'indetraibilità dell'IVA nel sistema monofase basato sull'obbligo di assolvimento del tributo che grava unicamente sul titolare della concessione o

soggetto autorizzato.

I corrispettivi dovuti dagli utenti per i servizi di telecomunicazione di cui alla lett.d), primo comma, dell'articolo 74, dovranno essere registrati mensilmente nel registro dei corrispettivi di cui all'[articolo 24 del D.P.R. n. 633 del 1972](#) con riferimento al momento di esigibilità.

La liquidazione ed il versamento dell'imposta dovuta dal titolare della concessione o dal soggetto autorizzato per tutte le operazioni effettuate od attività esercitate, deve essere eseguita con le modalità e nei termini di cui all'articolo 74, quarto comma, del più volte citato [D.P.R. n.633 del 1972](#), che prevede la possibilità di eseguire le liquidazioni periodiche ed i relativi versamenti trimestralmente anziché mensilmente.

10.1.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Come evidenziato nei capitoli precedenti, il momento di effettuazione delle operazioni, cui si ricollega il momento di esigibilità dell'imposta, si individua, ai sensi dell'[articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972](#), per la distribuzione delle carte, dei buoni di ricarica, dei gettoni, ecc. nonché per l'attivazione, l'abilitazione, la riabilitazione, la ricarica e simili da chiunque poste in essere, con il pagamento del corrispettivo.

Fanno eccezione i servizi resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico disciplinati dall'articolo 3 del decreto del Ministro delle Finanze 13 aprile 1978 per i quali il momento di esigibilità dell'imposta si verifica con la rilevazione del traffico sulla base delle registrazioni meccanizzate appositamente predisposte.

Il titolare della concessione o dell'autorizzazione, con il pagamento dell'imposta sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente, assolve altresì l'IVA afferente i compensi comunque denominati riconosciuti dal titolare stesso ai soggetti terzi per i servizi relativi alla gestione dei posti ed apparati pubblici di telecomunicazione e per le operazioni connesse, nonché per quelli relativi alla distribuzione, vendita, abilitazione e riabilitazione dei mezzi tecnici sopra richiamati.

10.2 PRESTAZIONE DI INTERMEDIAZIONE CON RAPPRESENTANZA

L'[art. 8, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997](#), ha stabilito la disciplina cui assoggettare, ai fini dell'IVA, i corrispettivi afferenti le prestazioni di intermediazione rese dai soggetti che effettuano le operazioni indicate nell'articolo 74, primo comma, lettere a) b) e c) del [D.P.R. n. 633 del 1972](#).

Trattasi di prestazioni di intermediazione o commercializzazione di soli tabacchi, dei fiammiferi e dei prodotti editoriali (di cui si è già detto nel relativo capitolo), rese nell'ambito del particolare sistema monofase di applicazione del tributo. La nuova previsione normativa stabilisce che le anzidette prestazioni sono escluse, a far data dal 1° gennaio 1998, dal regime monofase ed attratte nel sistema ordinario di applicazione dell'imposta.

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.