



Sportello Fiscale Adv n. 26 del 05 gennaio 2024

[Per inviare il tuo quesito clicca qui](#)

Servizio istituito il 16.08.2022

[Se sei associato Assoviaggi clicca qui](#)

L'argomento di oggi

Trattamento fiscale delle escursioni turistiche giornaliere

[Dalla provincia di Ascoli Piceno la consulente fiscale SP ci invia il seguente quesito]

Dalla normativa IVA, in base quanto dispone l'art. 74ter per il regime speciale delle agenzie di viaggio, per me l'escursione turistica anche se è il risultato della composizione di due o più servizi, non potrebbe essere qualificata come pacchetto in quanto viene a mancare il presupposto oggettivo della norma, e cioè la durata superiore alle 24 ore (art. 74ter comma 1 e 5-bis). Dalla lettura dello stesso articolo, desumo che non siano alternativi ma che invece i requisiti debbano essere soddisfatti tutti contemporaneamente. La mia cliente invece li vorrebbe comunque fatturare come pacchetti. Se ci sono fonti normative diverse per le quali anche le escursioni in giornata che abbiano almeno due servizi si possono trattare in regime Iva 74ter, potete fornirmi indicazioni in merito?

La nostra analisi

1. In occasione della recente sentenza della Corte di Giustizia UE C-108/22 del 29.06.2023 riguardante l'ambito di applicazione del regime Iva del margine (TOMS = Tour Operators Margin Scheme), l'Avvocatura Generale dello Stato ha così commentato: *"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"*.

2. Ma andiamo per ordine storico e cronologico. L'istituzione dell'Imposta sul Valore Aggiunto in Italia con l'ormai arcinoto DPR n. 633/1972 ha superato il giro del mezzo secolo e si è venuta via via arricchendo (e... complicando) con una serie di aggiornamenti e modificazioni per adattarsi sia al divenire della realtà economica del Paese, che al succedersi delle Direttive CEE/UE (Sesta Direttiva Iva 77/388/CEE; poi 2006/112/CE, ora Direttiva 2008/117/CE).

3. Il regime speciale Iva "del margine" (TOMS) per le operazioni svolte dalle agenzie di viaggi e turismo è stato recepito in Italia con l'art. 74ter di cui al DPR n. 24/29.01.1979 e successivamente aggiornato come segue.

- **DM 16.01.1980 del Ministero delle Finanze** - Modalità di applicazione dell'art. 74ter.
- **Circolare n. 30/24.06.1980 del Ministero delle Finanze** – Chiarimenti interpretativi dell'art. 74ter.
- **D. LGS. n. 313/02.09.1997, art. 9** - Riformulazione dell'art. 74ter.
- **Circolare n. 328E/24.12.1997 del Ministero delle Finanze** - Chiarimenti sulle modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali IVA.

Trattamento fiscale delle escursioni turistiche giornaliere * n. 26 del 05.01.2024 pag. 1 di 4

© F. Scotti & Partners dal 1981 * Senior advisors in business & fiscal administration L. n. 4/2013 * Commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai (Ordini di Firenze, Messina, Milano, Modena, Rimini) * Esperti di finanza agevolata, conservatori a norma AgID/CAD, senior advisors ICT * Vietate la diffusione e la riproduzione al di fuori dei canali istituzionali di F. Scotti & Partners, ©ADVMANAGER, Assoviaggi Confesercenti



- **D. LGS. n. 56/23.03.1998, art. 1 comma 1 lettera h)** – Inserimento nell'art. 74ter del comma 5bis (vedi più avanti)
- **DM n. 340/30.07.1999 del Ministero delle Finanze** – Regolamento attuativo del nuovo art. 74ter, **che è ad oggi l'ultima norma di legge specifica in materia, accanto alle fonti di provenienza UE.**
- **D. LGS. n. 18/11.02.2010** - Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE a modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'Iva per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.
- **Circolare n. 37/E/29.07.2011 dell'Agenzia delle Entrate** - Disciplina Iva in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, a commento del D.Lgs. n. 18/11.02.2010.

4. Documenti di prassi. Per il lettore non professionista della materia è opportuno ricordare che **le circolari e le risoluzioni** emesse dalle Amministrazioni (i cosiddetti documenti di prassi) non hanno forza di legge e in punto di diritto non trovano applicazione nei confronti dei terzi, ma hanno validità interpretativa limitata all'ordinamento interno dell'amministrazione (vedi da ultimo la sentenza della Corte di Cassazione n. 5137/2014). Tuttavia è sempre bene tener conto del fatto che **“così la pensa il Fisco”**.

5. La premessa del regime speciale del margine (TOMS), in Italia l'art. 74ter, era stato l'intento di semplificare la gestione contabile e fiscale degli organizzatori turistici aventi sede fiscale negli Stati UE e l'obiettivo si realizzava principalmente stabilendo che l'operazione da trattarsi in regime del margine **fosse territorialmente rilevante ai fini Iva nello Stato UE dove ha sede fiscale l'organizzatore.**

6. Tralasciando qui la nostra pluridecennale critica circa la violazione dei principi di neutralità dell'imposta e di equilibrio della concorrenza prodotta dal regime del margine, allorché si è voluto assoggettare all'aliquota Iva ordinaria di ogni Stato UE (in Italia attualmente il 22%) un margine commerciale che include fra i suoi componenti servizi non assoggettati a Iva oppure assoggettati con aliquote minori, concentriamoci ora **sull'ambito di applicazione della norma**

7. L'art. 74ter italiano (DPR n. 633/1972) inizialmente (comma 1) intende applicare la norma ai pacchetti turistici per come definiti dall'art. 2 del D.Lgs. n. 111/1995. Peccato che quest'ultimo non sia più in vigore in quanto sostituito nel 2005 dal Codice del Consumo e nel 2011 dal Codice del Turismo, che poi nel 2018 è stato allineato con la Direttiva “pacchetti” UE n. 2302/2015. Vale a dire che essendo mancato il necessario coordinamento normativo, **in punto di diritto un'operazione potrebbe essere pacchetto per il fisco e non per l'ordinamento civilistico e viceversa.**

8. Successivamente (comma 5bis introdotto dal citato D. Lgs. n. 56/1998) l'art. 74ter intende attrarre anche i servizi singoli purché “precedentemente acquisiti nella disponibilità dell'agenzia” o in altre parole *“acquisiti nella disponibilità dell'agenzia anteriormente a una specifica richiesta del viaggiatore”* come da art. 1 comma 3 del DM n. 340/1999. Forse sarebbe stato tecnicamente più corretto scrivere **“acquisiti in nome e per conto proprio”**. E qui si è aperta la discussione su cosa si debba intendere per “precedentemente acquisiti” e il concetto è andato via via ampliandosi durante il dibattito. Secondo le più recenti interpretazioni sia in ambito comunitario che italiano, la condizione si ritiene sussistere ove il servizio turistico, prima di essere richiesto da un cliente, sia stato oggetto non solo di un contratto di acquisto in “vuoto per pieno”, ma anche per esempio di un contratto di *allotment* (disponibilità a rilascio), o anche di una disponibilità in *free sale* fino a

comunicazione di *stop sale*. In quest'ultimo caso pre-esisterebbe solo un accordo commerciale che prevederebbe la possibilità di acquistare di volta in volta il servizio a determinate predefinite condizioni. Un po' un pasticcio? Comunque così è.

9. Venendo finalmente ai giri turistici anche realizzati nell'arco della stessa giornata, la citata circolare n. 328E/24.12.1997 del Ministero delle Finanze al § 9.1 ci ricorda che *“Le stesse disposizioni [dell'art. 74ter] si rendono applicabili, in linea con il primo paragrafo dell'art. 26 della Sesta Sirettiva comunitaria e con quanto già disposto dall'art. 1 del decreto del Ministro delle Finanze 16.01.1980, 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”*. Infine, l'attuale DM n. 340/30.07.1999 del Ministero delle Finanze al comma 7 dell'art. 1 ribadisce che *“Agli effetti del presente regolamento gli organizzatori di giri turistici sono considerati agenzie di viaggio e turismo”*, con ciò reiterando la stessa identica formula dell'art. 1 ultimo comma dell'abrogato DM del 16.01.1980.

10. In conclusione e nonostante che le formule sopra richiamate non siano a nostro avviso né lineari né chiarissime e, notiamo, siano sempre inserite nei regolamenti attuativi dell'art. 74ter e mai nel testo dell'articolo stesso, noi diamo per scontato che i giri turistici, anche realizzati nell'arco della stessa giornata e senza un pernottamento, vadano trattati nel regime del margine 74ter. Ove poi fossero costituiti da un unico servizio, tornerebbe comunque applicabile per un'agenzia che programma servizi di incoming, il comma 5bis dell'art. 74ter sui servizi *“precedentemente acquisiti”*.

11. Infine, soccorre a supporto di questa scelta anche la motivazione della recente sentenza della Corte di Giustizia UE C-108/22 del 29.06.2023, citata all'inizio, che in relazione ad una controversia sulla compravendita di servizi di alloggio così sintetizza: *“I servizi di alloggio 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”*.

12. La CGUE rileva 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.**

13. A supporto della sua tesi la Corte rilegge gli artt. 306-310 della Direttiva Iva UE, i quali prevedono che *“la prestazione di un soggetto passivo, consistente nell'acquistare servizi di alloggio presso altri soggetti passivi e nel rivenderli ad altri operatori economici, rientra nel regime speciale dell'imposta sul valore aggiunto applicabile alle agenzie di viaggio, pur se tali servizi non sono accompagnati da servizi supplementari”*, e negli stessi articoli **non si parla affatto di assemblamento di più servizi né più specificatamente di pacchetti turistici**. Più in generale le condizioni per l'applicazione del regime speciale sarebbero secondo la CGUE:

- i) si deve trattare di servizi turistici,
- ii) acquisiti in nome e per conto proprio,
- iii) presso soggetti passivi terzi,



iv) a diretto vantaggio del viaggiatore.

Sarebbe stata quindi la legge italiana (art. 74ter del DPR n. 633/1972) e non la Direttiva UE a limitare l'applicazione del regime Iva del margine prima ai **pacchetti turistici** e poi anche ai servizi singoli ***“qualora precedentemente acquisiti nella disponibilit  dell'agenzia”***.

14. La conclusione sintetica   che noi applichiamo normalmente il regime del margine 74ter alle operazioni comunque programmate dalle agenzie incoming italiane, quasi sempre rivendute a clienti esteri, in quanto, cos  come richiamato dalla Corte di Giustizia UE, risulterebbe estremamente difficoltosa se non impossibile l'applicazione del regime Iva ordinario a ciascun singolo servizio.