

Risposta n. 80/2025

OGGETTO: Regime IVA agenzie di viaggio e turismo – articolo 74-ter, comma 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – singole prestazioni di servizi turistici effettuati da altri soggetti "precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia"

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società", "Contribuente" o "Istante") rappresenta di essere un soggetto passivo stabilito in uno Stato Extra UE, non stabilito né identificato ai fini IVA in Italia, attivo nelle prenotazioni *on line* di servizi turistici, quali soggiorni e voli aerei, mediante la propria piattaforma.

La Società riferisce altresì che la sua principale attività economica consiste nell'offrire ai consumatori finali (in breve, "Viaggiatori"), la possibilità di prenotare servizi turistici attraverso la propria piattaforma digitale (in seguito, "X System"). Tali servizi, che possono variare dalla prenotazione degli alloggi all'offerta di pacchetti

turistici (comprensivi, ad esempio, anche dei servizi di trasporto), sono offerti dall'Istante previa conclusione di contratti di fornitura con i soggetti passivi che prestano effettivamente tali servizi.

Con riferimento alla fornitura dei servizi di prenotazione di strutture ricettive (cd. "servizi di alloggio") in Italia, il Contribuente precisa che i rapporti commerciali con i fornitori dei servizi (di seguito, "*Accommodation Providers*") sono regolati da un contratto di fornitura dei servizi di alloggio, denominato *Lodging Agreement*, che prevede diverse modalità di questa prestazioni da parte *Accommodation Providers*.

Di interesse ai fini in esame è il modello denominato "*X Collect Booking*", mediante il quale la Società acquista il diritto di disporre delle stanze fornite dagli *Accommodation Providers*, nonché il diritto di facilitare la prenotazione delle stanze tramite *X System* e di offrire tali servizi ai Viaggiatori in nome proprio. Dopo che le stanze o gli alloggi sono selezionati e prenotati dai Viaggiatori, il Contribuente comunica l'avvenuta prenotazione agli *Accommodation Providers*, senza chiedere e attendere conferma della disponibilità delle sistemazioni prima delle richieste dei Viaggiatori. Questi ultimi pagano il corrispettivo all'Istante che riverserà agli *Accommodation Providers* il prezzo dell'alloggio al netto della propria commissione.

In sostanza, questo modello contrattuale consente alla Società di ottenere il diritto di disporre ("*rights to availability*") delle stanze/alloggi offerti dagli *Accommodation Providers* in Italia prima che tali stanze/alloggi siano a loro volta richieste dai Viaggiatori. In tal senso depongono:

1. la Clausola A, paragrafo 3 del *Lodging Agreement*, in base alla quale l'Istante ottiene la disponibilità delle stanze/alloggi da parte degli *Accommodation Providers* prima della richiesta di prenotazione da parte dei Viaggiatori;

2. la Clausola C, paragrafo 2, del medesimo contratto, come da ultimo modificata, in base alla quale il Contribuente non ha l'obbligo di comunicare agli *Accommodation Providers* le prenotazioni potenziali dei Viaggiatori, prima che queste divengano definitive perché, essendo già nella sua disponibilità, è certa che alla conferma della prenotazione del Viaggiatore, la stanza/alloggio selezionato è libera. L'Istante deve solo comunicare agli *Accommodation Providers* le notifiche di conferma prenotazione così da consentire la preparazione della stanza/alloggio.

Con riferimento a questa tipologia di contratto, il Contribuente chiede conferma della possibilità di applicare ai servizi turistici ivi contemplati il regime IVA riservato alle agenzie di viaggio e turismo (in seguito, anche "TOMS"), disciplinato dall'articolo 74-ter, comma 5-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), che recepisce gli articoli 306 e seguenti della Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE (c.d. "Direttiva IVA").

In tale contesto, infatti, la Società: agisce in nome proprio e utilizza servizi (ossia alloggi/stanze) forniti da altri soggetti passivi (*Accommodation Providers*) dai quali ottiene il potere di disporre prima delle richieste di prenotazione dei Viaggiatori come risulta dalle clausole A, paragrafo 3 e C, paragrafo 2, del *Lodging Agreement*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Dopo aver richiamato la normativa, la prassi e la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la Società evidenzia che è ormai principio consolidato l'applicazione del regime speciale proprio delle agenzie di viaggio alle prestazioni di servizi individuali. Infatti, da ultimo, con la causa C-763/23, *Dragoram Tour*, emessa in data 24 luglio 2024, la CGUE non solo ha riconfermato l'applicazione del regime TOMS alle prestazioni di singoli servizi turistici, ma ha altresì chiarito che le uniche eccezioni che consentono di disapplicare il regime speciale sono quelle previste dall'articolo 306, comma 1, secondo periodo, e dall'articolo 309 della Direttiva IVA.

Il regime TOMS è stato recepito nell'ordinamento italiano dall'articolo 74-ter del Decreto IVA. L'Istante rileva come il principale requisito per l'applicazione del regime speciale per le agenzie di viaggio è il fatto che i servizi forniti consistano nella prestazione di un servizio acquistato presso terzi purché la suddetta prestazione riguardi l'alloggio o il trasporto.

L'applicabilità del regime speciale ai singoli servizi turistici ottenuti dalle agenzie di viaggio è riconosciuta dal comma 5-bis dello stesso articolo, ai sensi del quale il regime speciale trova altresì applicazione per le operazioni rese dalle agenzie di viaggio relative a prestazioni di servizi turistici effettuati da altri soggetti "*qualora precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia*".

In attuazione dell'articolo 74-ter, comma 5-bis, del Decreto IVA, l'articolo 1, comma 3, del Decreto Ministeriale del 30 luglio 1999, n. 340, aggiunge che le prestazioni di servizi rese da soggetti terzi devono essere "*acquisite nella disponibilità delle agenzie anteriormente ad una specifica richiesta del viaggiatore*".

A parere del Contribuente, il tenore letterale delle norme nazionali citate sembrerebbe richiedere per l'applicazione del regime TOMS alla vendita del singolo servizio, che l'agenzia di viaggio acquisti il singolo servizio dal fornitore (compagnia aerea o struttura ricettiva) prima della richiesta del viaggiatore.

Intervenendo sull'articolo 74-ter, comma 5-bis, del Decreto IVA e sull'articolo 1, comma 3, del DM n. 340/1999, la Corte di Cassazione ha chiarito per l'applicazione del regime TOMS non è necessario che le agenzie di viaggio pre-acquistino il servizio, successivamente offerto in nome proprio ai viaggiatori, essendo sufficiente ottenerne la disponibilità prima delle richieste dei viaggiatori. In particolare, con la sentenza 8 febbraio 2022, n. 3857, la Suprema Corte ha stabilito che l'espressione "*qualora precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia*" deve intendersi come messa a disposizione del servizio da parte del fornitore (ad esempio del titolo di viaggio o del servizio di alloggio) all'agenzia di viaggio, prima della vendita al cliente effettuata da quest'ultima.

Il regime TOMS è dunque applicabile alle vendite di servizi singoli se questi ultimi sono nella disponibilità dell'agenzia di viaggio prima della richiesta del viaggiatore, non essendo a tal fine rilevante il previo acquisto degli stessi..

In conclusione, a parere della Società,:

- perché un servizio singolo possa essere attratto al campo di applicazione del TOMS, deve essere nella disponibilità dell'agenzia di viaggio prima della richiesta del cliente;

- quando il singolo servizio consiste nella vendita di una camera di albergo o ad un alloggio (servizi di alloggio), la vendita della sistemazione da parte dell'agenzia di

viaggio senza previa conferma della disponibilità all'*Accommodation Providers* dimostra che l'alloggio era nella disponibilità dell'agenzia di viaggio già prima della richiesta di prenotazione da parte del viaggiatore.

La lettura della disposizione italiana così delineata dalla Corte di Cassazione appare l'unica conforme alla Direttiva IVA e alla giurisprudenza consolidata della CGUE. Partendo da questo presupposto, l'Istante ritiene di soddisfare pienamente le condizioni per l'applicazione del regime TOMS ai servizi ottenuti in forza del modello "*X Collect Booking*" poichè:

- agisce in nome proprio e

utilizza servizi di alloggio resi dagli *Accommodation Providers* in Italia, dei quali ottiene la disponibilità prima delle richieste dei Viaggiatori

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'applicazione del regime IVA delle agenzie di viaggio e turismo alla cessione di singoli servizi turistici è disciplinata dal comma *5-bis* dell'articolo *74-ter* del Decreto IVA ai sensi del quale «*Per le operazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo relative a prestazioni di servizi turistici effettuati da altri soggetti, che non possono essere considerati pacchetti turistici ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 17 marzo 1995, n. 111, qualora precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia, l'imposta si applica, sempreché dovuta, con le stesse modalità previste dal comma 5*».

In senso conforme, l'articolo 1, comma 3, del Decreto Ministeriale 30 luglio 1999, n. 340 (in seguito "Regolamento") prevede che «*3. Per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo consistenti nella prestazione di servizi turistici*

non riconducibili fra i pacchetti turistici (...), qualora siano rese da altri soggetti e acquisite nella disponibilità delle agenzie anteriormente ad una specifica richiesta del viaggiatore, l'imposta si applica con le stesse modalità previste per le operazioni di cui al comma 1».

Al ricorrere di determinate condizioni, quindi, anche la vendita di singoli servizi turistici rientra nel c.d. metodo detrattivo base da base che dispone l'applicazione dell'IVA - se dovuta - con aliquota ordinaria sulla differenza tra il prezzo di vendita pagato all'agenzia di viaggi dal viaggiatore e il rispettivo costo d'acquisto, al lordo della relativa imposta, circostanza quest'ultima che inibisce all'agenzia di viaggio il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti del singolo servizio.

L'applicazione di questo regime alle cessioni dei singole prestazioni è subordinata al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. i singoli servizi ceduti dall'agenzia di viaggio devono essere resi da altri soggetti (ad es. albergo/volo);
2. l'agenzia di viaggio deve aver acquisito il servizio già prima della richiesta del cliente.

Sulla possibilità di applicare il regime in commento alle singole prestazioni è tornata di recente la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con l'ordinanza 24 giugno 2024, causa C-763/23, peraltro citata dall'Istante.

Riprendendo precedenti sentenze (17 dicembre 2018, causa C-552/19, e 29 giugno 2023, causa C-108/22), i giudici unionali confermano che:

- il regime in commento è obbligatorio nel senso che va applicato dagli Stati membri quando le agenzie di viaggio agiscono in nome proprio nei confronti del

viaggiatore e utilizzano, ai fini dell'effettuazione del viaggio, cessioni di beni e servizi acquistati presso terzi soggetti passivi, salvo eccezioni espressamente previste;

- la fornitura da parte di un'agenzia di viaggi del solo servizio di alloggio piuttosto che di un biglietto aereo rientra in detto regime, a prescindere se questa fornitura sia accompagnata da servizi aggiuntivi diversi dai servizi di informazione e di consulenza, tipici di un'agenzia di viaggio. Una diversa interpretazione produrrebbe un regime fiscale complesso, in cui l'applicazione delle norme in materia di IVA dipenderebbe dagli elementi che compongono le prestazioni offerte a ciascun viaggiatore. Un regime fiscale siffatto non rispetterebbe gli obiettivi della Direttiva IVA;

- tale regime va applicato a un operatore economico che svolge servizi analoghi a quelli di un'agenzia di viaggi a condizione che soddisfi le condizioni sostanziali previste all'articolo 306 della Direttiva IVA per poter beneficiare, in linea di principio, del regime impositivo speciale in commento (cfr. paragrafi 22-34 e giurisprudenza ivi richiamata).

In merito all'ulteriore condizione della previa acquisizione del singolo servizio da parte dell'agenzia di viaggio, è recentemente intervenuta la Corte di Cassazione che, nella sentenza 8 febbraio 2022, n. 3857, chiarisce quanto segue: *"Sia la norma primaria che il decreto ministeriale non richiedono che l'agenzia di viaggi abbia "acquistato" il servizio oggetto di rivendita al cliente, ma soltanto che il medesimo sia stato "acquisito nella disponibilità" dell'agenzia di viaggi, "anteriamente ad una specifica richiesta del viaggiatore". In particolare, l'espressione: "precedentemente acquisite nella disponibilità dell'agenzia" deve intendersi come messa a disposizione del servizio da parte del fornitore all'agenzia, prima della vendita al cliente effettuata da quest'ultima. Tale espressione porta ad escludere che sia richiesto l'acquisto definitivo*

da parte dell'agenzia di viaggio del servizio turistico, ben potendosi rapportare il concetto di disponibilità alla possibilità di esercitare un diritto di opzione temporanea, in base agli accordi raggiunti con il fornitore (n.d.r. enfasi aggiunta)".

Secondo la Suprema Corte dunque, ai fini in esame, è sufficiente che l'agenzia di viaggi abbia la previa disponibilità del singolo servizio, intesa come potere di disporre effettivamente in qualsiasi momento, in via esclusiva e senza necessità di alcuna autorizzazione, almeno sino a una certa scadenza.

In merito alla fattispecie oggetto del presente interpello, la Società chiede conferma della possibilità di applicare l'articolo 74-ter, comma 5-bis, del Decreto IVA "ai servizi forniti in base al metodo X Collect Booking prevista dal Lodging Agreement".

Come noto, esula dalle competenze esercitabili da questa Agenzia in sede di interpello la disamina e l'interpretazione delle singole clausole contrattuali. A maggior ragione quando ciò si tradurrebbe in un *placet* preventivo su una bozza di contratto destinata a regolamentare e condizionare dal 2025 non solo i rapporti commerciali dell'Istante ma anche quelle delle altre entità facenti parte del medesimo gruppo multinazionale al quale appartiene il Contribuente. Quella allegata, infatti, più che una bozza di contratto riferita esclusivamente alla Società, sembra essere una panoramica contrattuale delle possibili prestazioni e combinazioni di servizi turistici che le società del Gruppo X possono fornire ai propri clienti.

Scopo dell'interpello c.d. ordinario o puro, quale è quello in esame, è invece chiarire - quanto sussistenti - le obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione di una disposizione tributaria al caso concreto e personale del contribuente.

Con la presente risposta si ritiene di aver sufficientemente chiarito, alla luce della giurisprudenza unionale e nazionale, i principi di natura interpretativa che regolano l'applicazione della disposizione tributaria invocata con riferimento alla fattispecie rappresentata dalla Società e pertanto spetta ora a quest'ultima redigere in modo conforme la relativa contrattualistica.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)