



Divisione Contribuenti

Risposta n. 324

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Articolo 6-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, che ha un volume d'affari superiore ai 400.000 euro annui, svolge attività di trasporto di persone ed organizza anche *tour* alle isole della laguna veneta tramite una propria agenzia di viaggi.

Per i tour alle isole l'istante specifica che *«attualmente opera in questo modo:*

- *Vendita diretta di biglietti tramite emissione di ricevuta fiscale pagata. A fine giornata le ricevute fiscali pagate costituiscono i corrispettivi del giorno.*

- *Vendita di biglietti tramite agenzie di viaggio/tour operator che rilasciano al cliente un voucher. Alla presentazione del voucher la società rilascia una ricevuta*

fiscale con l'indicazione di corrispettivo non pagato, intestata all'Agenzia di viaggi/tour operator che ha emesso il voucher.

- I dati delle ricevute (pagate e non pagate) vengono inviati giornalmente al server della società il quale stampa il riepilogo delle ricevute fiscali pagate (il cui totale viene riportato nel registro dei corrispettivi) e provvede automaticamente a suddividere per agenzia le ricevute fiscali non pagate.

- A fine mese viene stampato l'elenco delle ricevute fiscali non pagate suddiviso per agenzia/tour operator per procedere quindi alla fatturazione (alle singole agenzie), dettagliando in fattura le ricevute fiscali non pagate».

Alla luce delle modifiche introdotte dal legislatore in tema di certificazione dei corrispettivi (si veda l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, come sostituito dal decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136), l'istante «ritiene impossibile la emissione di scontrini fiscali non pagati alla presentazione dei voucher emessi dalle agenzie/tour operator in quanto lo scontrino non riporta il nome dell'agenzia ed il registratore di cassa non è in grado di suddividere gli eventuali scontrini non pagati per agenzia per cui a fine mese diventerebbe oltremodo macchinoso, antieconomico e con possibilità di errore, procedere ad una corretta e veloce fatturazione».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene «corretto il seguente comportamento:

- Emissione di scontrino (non fiscale) per la vendita diretta dei biglietti con invio del riepilogo giornaliero all'agenzia delle entrate;

- Alla presentazione dei voucher emessi da Agenzie/tour operator emissione di un documento non fiscale, numerato, con la indicazione della data, dell'agenzia che ha emesso il voucher, del numero di passeggeri e con la dicitura «corrispettivo non

pagato» (in pratica verrebbe equiparato tale documento ad un DDT con la differenza che oggetto del trasporto sono persone e non merci);

- Emissione a fine mese delle fatture intestate alle agenzie/tour operator con la indicazione dettagliata dei voucher emessi».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La molteplicità delle questioni sottese al quesito posto rende opportuno, in via preliminare, fornire un quadro di sintesi, sia sulle nuove disposizioni in tema di certificazione dei corrispettivi, sia in merito alla legislazione di dettaglio relativa ai buoni-corrispettivo, nonché alle agenzie di viaggi e agli operatori turistici (c.d. “tour operator”).

Sotto il primo profilo, come di recente chiarito nella risoluzione n. 47/E dell'8 maggio 2019, l'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, prevede che *«A decorrere dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del suddetto decreto n. 633 del 1972. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000. Per il periodo d'imposta 2019 restano valide le opzioni per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi esercitate entro il 31 dicembre 2018. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti di cui al presente comma in ragione della tipologia di attività esercitata».*

La disposizione richiamata – fermi restando gli esoneri individuati dal decreto ministeriale del 10 maggio 2019 che vi ha dato attuazione – pone dunque una regola di ordine generale, in base alla quale tutti i soggetti che effettuano le operazioni individuate nell’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) – tra cui rientra «*l’attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo*» [cfr. il comma 1, n. 6-bis)] – memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all’Agenzia delle entrate i dati relativi ai propri corrispettivi giornalieri.

L’obbligo, che generalmente decorre dal 1° gennaio 2020, è anticipato al 1°luglio 2019 per coloro che hanno un volume d’affari superiore a 400.000 euro annui.

La sintesi che può trarsi dall’attuale quadro normativo è, dunque, quella per cui le operazioni individuate nell’articolo 22 del decreto IVA devono essere certificate:

a) nei confronti dei soggetti passivi d’imposta, e verso i consumatori a loro richiesta, per mezzo di una fattura (elettronica tramite Sistema di Interscambio, con eccezione per i soli casi di esonero individuati nell’articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015 e nelle ulteriori disposizioni in materia);

b) «*mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all’articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l’osservanza delle relative discipline*» (cfr. l’articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696), ma solo fino al 31 dicembre 2019, ovvero al 30 giugno 2019 laddove il cedente/prestatore abbia un volume d’affari superiore, per il periodo d’imposta 2018, a 400.000 euro. Scontrino e ricevuta fiscali rimangono altresì utilizzabili, alternativamente alla memorizzazione ed all’invio telematico dei corrispettivi, nelle ipotesi indicate nell’articolo 1, comma 1, lettere c) e d) del d.m. 10 giugno 2019 (cfr. il comma 2 del medesimo articolo);

c) *ex* articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, tramite memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate dei dati relativi ai

corrispettivi giornalieri. In riferimento al 2019, questa forma di certificazione è obbligatoria, come già detto, dal 1° luglio 2019, per i soggetti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro.

Quanto ai buoni-corrispettivo, frequentemente identificati come “voucher”, con tale dizione «*si intende uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative*» (così l'articolo 6-bis del decreto IVA, introdotto dal decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 141).

I buoni possono essere:

- monouso, se al momento della loro emissione «*è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto*» (si veda l'articolo 6-ter, comma 1, del decreto IVA).

In questo caso, ogni trasferimento del buono che precede l'operazione cui lo stesso dà diritto ne costituisce effettuazione (cfr. il successivo comma 2 del medesimo articolo 6-ter), con l'aggiunta che se la cessione di beni/prestazione di servizi è «*effettuata da un soggetto diverso da quello che ha emesso detto buono-corrispettivo, è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si considera resa nei confronti del soggetto che ha emesso il buono-corrispettivo*» (così l'articolo 6-ter, comma 3, del decreto IVA);

- multiuso, quando, al momento dell'emissione «*non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto*» (si veda l'articolo 6-quater, comma 1, del decreto IVA).

In questa eventualità, i passaggi dei buoni che precedono la prestazione non ne costituiscono effettuazione, la quale segue le regole generali di cui all'articolo 6 del

decreto IVA, «*assumendo come pagamento l'accettazione del buono-corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi*» (cfr. il comma 2 del medesimo articolo 6-*quater*).

In merito alla terza delle questioni preliminari, volendo parimenti fornire un quadro di estrema sintesi sulle disposizioni che riguardano le agenzie di viaggi e turismo, nonché sui chiarimenti forniti in materia dall'Amministrazione finanziaria (cfr., ad esempio, *ex multis*, la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997), in generale deve rammentarsi che:

a) le imprese che esercitano una o più tra le attività di produzione, organizzazione di viaggi e soggiorni, nonché di intermediazione in tali servizi, ivi compresi i compiti di assistenza e di accoglienza ai turisti (cfr. l'articolo 9 della legge 17 maggio 1983) – cui vanno equiparati gli organizzatori di giri turistici – godono di un particolare regime (c.d. “del margine”), disciplinato dall'articolo 74-*ter* del decreto IVA;

b) tale disposizione e quelle che vi hanno dato attuazione (si veda, in particolare, il decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340), per specifiche prestazioni dalle stesse individuate – organizzazione di pacchetti turistici, anche tramite mandatari, nonché prestazioni di servizi che non vi rientrano, se rese da soggetti diversi ed acquisite nella disponibilità delle agenzie di viaggio prima di una specifica richiesta del viaggiatore – tra l'altro:

- consentono di determinare la base imponibile IVA nella differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia e i costi sostenuti dalla stessa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta (nel caso di servizi resi integralmente in territorio comunitario), ovvero sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno dell'Unione europea ed il totale dei costi sostenuti (in ipotesi di viaggi effettuati in parte nel territorio della Ue ed in parte al di fuori);

- individuano il momento impositivo nell'atto del pagamento integrale del corrispettivo, ovvero, se precedente, nella data di inizio del viaggio o soggiorno;

- impongono, salve alcune eccezioni (cfr., ad esempio, il già richiamato articolo 22, comma 1, n. 6-*bis* del decreto IVA), di documentare la prestazione resa tramite fattura, senza separata indicazione dell'imposta, ma con indicazione dei corrispettivi, sia parziali che totali, delle prestazioni rese nel territorio della Ue e di quelle rese al di fuori di essa, annotando che l'imposta è assolta con le modalità del regime speciale;
- permettono, se le operazioni sono effettuate tramite intermediari, che la fattura sia emessa entro il mese successivo (cfr. l'articolo 74-*ter*, comma 7, ultimo periodo, del decreto IVA) e venga «*domiciliata presso lo stesso intermediario*», senza consegna «*al viaggiatore se l'intermediario, prima di riceverla, ha emesso a richiesta dello stesso, nei termini e con le modalità di cui al comma 1 [ossia non oltre il momento del pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, se antecedente, unitamente agli altri elementi richiamati nei punti precedenti, ndr.], una fattura o altro documento equipollente. In tale caso, il secondo esemplare della fattura o del documento equipollente emesso dall'intermediario deve essere conservato dal medesimo unitamente all'originale della fattura dell'agenzia organizzatrice*» (così l'articolo 4, commi 2 e 3 del d.m. n. 340 del 1999);
- prevedono, in riferimento alle provvigioni corrisposte agli intermediari, che le agenzie di viaggio emettano, per conto di quelli che agiscono come loro mandatari con rappresentanza, una fattura riepilogativa mensile per ciascun intermediario, recante l'ammontare complessivo delle provvigioni corrisposte nel mese, distinguendo quelle assoggettate ad IVA, in quanto afferenti ad intermediazioni relative a prestazioni rese nel territorio della Ue, e quelle non imponibili di cui all'articolo 9, comma 1, n. 7-*bis*) del decreto IVA.

Dal quadro di sintesi succintamente tratteggiato si trae che l'istante, soggetto passivo con volume d'affari superiore a 400.000 euro annui, per i *tour* alle isole della laguna veneta resi e venduti direttamente a coloro che non sono soggetti passivi IVA, dal 1° luglio 2019 deve procedere alla memorizzazione e successivo invio telematico dei corrispettivi, rilasciando ai clienti il relativo documento commerciale (avente le caratteristiche individuate nel decreto interministeriale 7 dicembre 2016).

In caso di richiesta del cliente, resta fermo l'obbligo di emettere fattura (elettronica, laddove lo stesso cliente sia un soggetto residente o stabilito in Italia), analogamente a quanto deve avvenire nei confronti dei soggetti passivi d'imposta.

Per i *tour* effettuati dietro presentazione di *voucher* emessi da agenzie di viaggio e turismo non riconducibili all'istante, dalla succinta rappresentazione fornita nell'interpello non emerge che tali buoni consentano di ottenere alcuna altra prestazione di servizi o cessione di beni.

Si tratterebbe, quindi, di buoni monouso, con tutte le conseguenze del caso, ivi compresa quella per cui «*La cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo monouso dà diritto, se effettuata da un soggetto diverso da quello che ha emesso detto buono-corrispettivo, è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si considera resa nei confronti del soggetto che ha emesso il buono-corrispettivo*» (così il già citato articolo 6-ter del decreto IVA).

In altre parole, senza entrare nel merito dei rapporti tra istante ed agenzie di viaggio (che non sono stati rappresentati, né costituiscono oggetto di interpello), il *tour* si considera reso nei confronti del soggetto passivo d'imposta che ha emesso il buono e non potrà che essere oggetto di fatturazione elettronica tramite Sistema di Interscambio, nei limiti e con le precisazioni recentemente fornite nella circolare n. 14/E del 17 giugno 2019.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)