

**Risposta n. 10**

***OGGETTO: Consulenza giuridica - emissione voucher sostitutivi dei viaggi di istruzione - adempimenti IVA***

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

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

L'istante riferisce che, a seguito dell'annullamento di viaggi di istruzione, in base alle prescrizioni contenute nel decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 febbraio 2020, a causa dell'emergenza sanitaria da Covid-19, alcune agenzie di viaggio «hanno emesso a favore dell'istituzione scolastica dei voucher di pari importo, spendibili nel successivo anno scolastico. A fronte dell'emissione dei voucher, alcune agenzie hanno caricato sul sistema di interscambio della scuola la nota di accredito a storno della fattura emessa per il pagamento ricevuto, precisando che la fattura sarà poi riemessa al momento della fruizione del voucher stesso».

Ciò posto, l'istante ha chiesto un parere sulla correttezza, dal punto di vista tributario, della procedura adottata dalle agenzie viaggio per il rimborso delle somme, corrisposte a titolo di acconto o saldo, per i viaggi di istruzione, al fine di fornire

supporto alle istituzioni scolastiche interessate.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 1, lettera b), del d.P.C.M. 25 febbraio 2020 «*Ulteriori disposizioni attuative del decreto-legge 23 febbraio 2020, n. 6, recante misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19*» stabilisce che «*b) i viaggi d'istruzione, le iniziative di scambio o gemellaggio, le visite guidate e le uscite didattiche comunque denominate, programmate dalle istituzioni scolastiche di ogni ordine e grado sono sospese fino al 15 marzo 2020; quanto previsto dall'art. 41, comma 4, del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79, in ordine al diritto di recesso del viaggiatore prima dell'inizio del pacchetto di viaggio, trova applicazione alle fattispecie previste dalla presente lettera*». Tale previsione per effetto dei numerosi D.P.C.M che si sono succeduti nel periodo emergenziale, resta applicabile fino al 31 luglio 2021 (cfr da ultimo l'articolo 22 del D.P.C.M. 2 marzo 2021 e l'articolo 16 del decreto-legge 18 maggio 2021 n. 65).

L'articolo 88-*bis*, comma 8, del decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 24 aprile 2020, n. 27 denominato «*Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*» - così come modificato dall'articolo 182 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e, successivamente, dall'articolo 30, comma 4-*bis*, decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 - stabilisce che «*Per*

*la sospensione dei viaggi e delle iniziative di istruzione disposta in ragione dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei ministri il 31 gennaio 2020, si applica l'articolo 1463 del codice civile nonché quanto previsto dall'articolo 41, comma 4, del codice di cui al decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79, in ordine al diritto di recesso del viaggiatore prima dell'inizio del pacchetto di viaggio. Il rimborso può essere effettuato dall'organizzatore anche mediante l'emissione di un voucher di pari importo in favore del proprio contraente, da utilizzare entro ventiquattro mesi dall'emissione».*

L'articolo 1463 del codice civile, rubricato "*impossibilità totale*", menzionato dal predetto articolo 88-*bis*, disciplina i casi di risoluzione del contratto per impossibilità sopravvenuta nell'esecuzione della prestazione, stabilendo che «*Nei contratti con prestazioni corrispettive, la parte liberata per la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta non può chiedere la controprestazione, e deve restituire quella che abbia già ricevuta, secondo le norme relative alla ripetizione dell'indebitato*».

L'articolo 41, comma 4, del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79 (cd. Codice del Turismo) concernente il "*diritto di recesso prima dell'inizio del pacchetto*", prevede, a sua volta, che «*In caso di circostanze inevitabili e straordinarie verificatesi nel luogo di destinazione o nelle sue immediate vicinanze e che hanno un'incidenza sostanziale sull'esecuzione del pacchetto o sul trasporto di passeggeri verso la destinazione, il viaggiatore ha diritto di recedere dal contratto, prima dell'inizio del pacchetto, senza corrispondere spese di recesso, ed al rimborso integrale dei pagamenti effettuati per il pacchetto, ma non ha diritto a un indennizzo supplementare*». Da un punto di vista fiscale, l'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), come da ultimo modificato dall'articolo 18, comma 1, lett. a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, dispone che «2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di

*nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.».*

Al riguardo, la risoluzione 31 marzo 2009, n. 85/E, ha chiarito che la predetta disposizione normativa, individuando le ipotesi in cui è possibile variare in diminuzione l'imponibile e l'imposta senza limiti temporali, *«riferendosi anche alle figure "simili" alle cause "di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articolo 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 42/E del 2009; Cassazione 6 luglio 2001, n. 9195)»*. In altri termini, non è tanto rilevante la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile e dell'IVA, quanto piuttosto che si effettui la registrazione della variazione e della sua causa.

Conseguentemente, tra i casi "simili", che legittimano l'emissione di una nota di variazione, è possibile annoverare tutte quelle cause in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte gli effetti dell'atto originario, inclusa l'ipotesi di recesso per impossibilità sopravvenuta della prestazione dovuta al sopraggiungere di un divieto normativo, circostanza che si è realizzata nel caso di specie.

Le agenzie di viaggio avevano dunque la facoltà di emettere una nota di variazione al momento di rimborso delle somme ovvero di emissione del voucher.

Quanto poi alla correttezza della scelta di posticipare l'emissione della fattura al momento dell'effettivo utilizzo del *voucher*, emesso a favore dell'istituzione scolastica in alternativa al rimborso delle somme corrisposte a titolo di acconto o saldo, e spendibile entro ventiquattro mesi dalla sua emissione, occorre definire

preliminarmente la natura del buono in oggetto.

Il "buono-acquisto" ricade nella disciplina del buono-corrispettivo di cui alla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 (cd. Direttiva *voucher*), così come recepita dal decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 141, che ha inserito gli articoli 6-*bis*, 6-*ter* e 6-*quater* nel decreto IVA, laddove si tratti di «*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*» (cfr. articolo 6-*bis* del decreto IVA).

Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo, che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione delle Direttiva *voucher*, da tutti gli altri documenti o strumenti che ne sono espressamente esclusi, come gli strumenti di pagamento, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e simili; nonché dai buoni sconto (ossia quegli strumenti che conferiscono al titolare il diritto ad uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi), in quanto questi ultimi non danno diritto a ricevere detti beni o servizi (al riguardo cfr. i considerando 4, 5 e 6 della Direttiva *voucher* e la relazione illustrativa al decreto legislativo n. 141 del 2018, nonché la risposta ad interpello n. 519, pubblicata il 12 dicembre 2019 nell'apposita sezione del sito della scrivente ([www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli))).

La normativa individua, inoltre, due tipologie di buono-corrispettivo:

a. in base all'articolo 6-*ter* del decreto IVA, il buono-corrispettivo è monouso «*se al momento della sua 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*» (comma 1); in tal caso «*Ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi*

*a cui il buono-corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione» (comma 2);*

b. in base all'articolo 6-quater del decreto IVA, il buono-corrispettivo è multiuso *«se al momento della sua 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» (comma 1); in tal caso «Ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione» (comma 2).*

Come chiarito con la già citata risposta ad interpello n. 519 del 2019, *«Ciò che assume rilevanza dirimente ai fini della qualificazione come monouso o multiuso di un buono-corrispettivo è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, del trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione e la natura, qualità, quantità nonché l'IVA applicabile ai beni e servizi formanti oggetto della stessa».* (cfr in tal senso anche la recente risposta n. 147 pubblicata il 3 marzo 2021 sempre nella richiamata sezione del sito *internet* della scrivente).

Solo l'emissione di un buono monouso determina l'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione - e, conseguentemente, di fatturazione della stessa - nonché di esigibilità dell'imposta, al momento della consegna del buono.

Nel caso di specie, in base a quanto riferisce l'istante, il *voucher* emesso dalle agenzie di viaggio sembra riconducibile tra i buoni-corrispettivo multiuso, poiché non è nota la tipologia del servizio fruibile con il buono (laddove potrebbe trattarsi di pacchetti più o meno complessi, ovvero di più viaggi, piuttosto che di una prestazione unitaria o, ancora, di viaggi destinati all'estero e quindi non imponibili), con la conseguenza che non è nota la disciplina applicabile ai fini IVA alla prestazione cui lo

stesso da diritto già al momento della sua emissione.

Ne deriva che la procedura adottata dalle agenzie viaggio per il rimborso delle somme corrisposte per i viaggi di istruzione è corretta, posto che l'emissione del *voucher* multiuso non determina l'anticipazione del momento impositivo, sicché la fattura può essere riemessa al momento della fruizione dello stesso.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**