ISSN 1825-9871

Università degli Studi di Napoli Federico II
Facoltà di Giurisprudenza

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il regime speciale per le agenzie di viaggio in seguito alla riforma fiscale spagnola del 2014 alla luce del diritto europeo: brevi riflessioni sulla legislazione italiana

di Marcos Iglesias Caridad[1]

ABSTRACT

Dopo la Sentenza espressa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 26 settembre 2013 contro il Regno di Spagna, in seguito alla non corretta applicazione del regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio, la legge di riforma (n. 28/2014, del 27 novembre) cerca di adeguare il diritto spagnolo conformemente alle disposizioni in essa contenute.

Dunque, dopo aver analizzato il primo dei tanti aspetti in base ai quali si contesta alla Spagna di aver applicato un modello basato sul cliente e non un modello basato sul viaggiatore secondo quanto previsto dalle Direttive IVA, valuteremo l'esclusione dal regime speciale delle agenzie di viaggio delle vendite di viaggi organizzati da tour operator, effettuate dalle agenzie dettaglianti. Sarà esaminata l'eliminazione della possibilità da parte delle agenzie di viaggio di determinare globalmente la base imponibile per ogni periodo d'imposta e quanto relativo al regolamento di un'IVA prevista e distinta da quella effettivamente versata quando il cliente-imprenditore-consumatore era un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA dovuta.

Infine, tratteremo la nuova possibilità di rinuncia del regime speciale delle agenzie di viaggio quando il cliente è un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA versata, tutto questo alla luce della filosofia del regime trattato e del diritto comunitario.

Parole chiave: regime speciale delle agenzie di viaggio, regime speciale IVA, Fisco e Turismo, agenzie di viaggio, Legge di riforma dell'IVA 2014.

SOMMARIO: 1. Aspetti introduttivi e delucidazioni mediante la giurisprudenza comunitaria dell'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA nelle operazioni delle agenzie di viaggio:

[1] Ricercatore finanziato dal Programma di Formazione di Professori Universitari del Ministero di Istruzione, Cultura e Sport della Spagna, ed appartenente al Dipartimento di Diritto Finanziario e Tributario dell'Università di Salamanca.

Innovazione e Diritto

l'imposizione nel modello basato sul cliente e differenze rispetto al modello basato sul viaggiatore – 2. La condanna del Regno di Spagna per l'opzionalità nella determinazione della base imponibile nel regime speciale dell'IVA che grava sulle agenzie di viaggio: l'unica possibilità, la determinazione della base imponibile per ogni singola operazione – 3. Determinazione della quota dovuta tenendo conto del diritto di detrazione dell'importo globale dall'IVA dovuta di cui beneficia il cliente-soggetto passivo dell'IVA, che acquista viaggi da altri operatori tassati dal regime speciale delle agenzie di viaggio e nuove facoltà di rinuncia del regime speciale – 4. Conclusioni

1. Aspetti introduttivi e delucidazioni sulla giurisprudenza comunitaria circa l'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA nelle operazioni delle agenzie di viaggio: l'imposizione del modello basato sul cliente e differenze rispetto al modello basato sul viaggiatore

L'Imposta sul valore aggiunto, l'IVA, rappresenta l'imposta più importante nell'imposizione indiretta. Come imposta indiretta che grava su una manifestazione implicita di ricchezza, come la spesa, rappresenta uno dei principali strumenti mediante il quale si persegue nel quadro dell'Unione Europea lo sviluppo e il miglioramento di un mercato unico, per la sua caratteristica di essere untributo armonizzatoin quanto. Ma, sin dall'inizio, occorre sottolineare che, questa armonizzazione non costituisce un fine a sé stante dell'Unione Europea, ma la via indispensabile a garantire i principi di libertà che tale organizzazione persegue, poiché perlomeno in parte, gli Stati hanno ancora una certa competenza e margine di manovra per determinare e concretizzare il regime giuridico dell'IVA. Infine, questa imposta è soggetta ad armonizzazione, ma non a unificazione, così come lo sono d'altra parte, le imposte doganali.

La base imponibile dell'IVA è costituita da un insieme di presupposti molto complessi. Secondo quanto previsto negli art. 1 e 4 della Legge 37/1992, del 28 dicembre con i quali si regola l'imposta sul valore aggiunto (l'IVA spagnola) che grava, a grandi linee, sulle cessioni di beni e prestazione di servizi, le acquisizioni intracomunitarie di beni e le importazioni di beni, realizzate da imprenditori o professionisti a titolo oneroso, con carattere abituale o periodico, nello sviluppo delle proprie attività.

Due sono le forme secondo cui i soggetti passivi di IVA, possono autoliquidare la propria imposta. Queste forme vengono definite come "regime generale", nel quale si posizionano la maggior parte delle situazioni o ipotesi, e "regimi speciali". Quindi, non si tratta di un unico

Innovazione e Diritto

regime ma di molti, i quali comprendono situazioni che nella pratica imprenditoriale e professionale comprendono non pochi soggetti passivi; pertanto, in conformità a quanto stabilito, la sua specificità non deve essere intesa all'interno del quadro pratico come eccezionalità. Nell'attualità in seguito alla riforma della Legge IVA approvata con la Legge 28/2014, del 27 novembre, in Spagna, sono nove i regimi speciali che contempla la normativa IVA; il presente lavoro si riferisce al regime speciale delle agenzie di viaggio[2], caratterizzato da una normativa complessa che è stata soggetta ad una approfondita verifica, nel caso spagnolo, da parte della Corte di Giustizia Europea nella Sentenza del 26 settembre 2013, caso Commissione Europea/Spagna (Aranzadi, CdGCE /2013/320)[3].

Il regime speciale dell'IVA, mal definito come regime speciale "per le agenzie di viaggio" è regolato dall'articolo 306 all'articolo 310 della Direttiva 2006/112/CE, e dall'art. 141 all'art. 147 della Legge IVA spagnola. La sua nomenclatura è erronea poiché, come constateremo, non si riferisce a tutte le attività economiche delle agenzie di viaggio e non si riferisce solo alle agenzie di viaggio, ma a qualsiasi operatore economico soggetto passivo di IVA, che offra alcuni servizi con determinati requisiti sui quali ci concentreremo in seguito[4]. Ed anche il nome induce a

[2] Al riguardo, si consulti la recente monografia di GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant Lo Blanch, Valenzia, 2014, e il nostro lavoro, in cui analizziamo il regime speciale IVA per le agenzie di viaggio in Spagna e Portogallo senza considerare la Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013, in quanto fu inviata alla stampa prima dell'uscita della stessa: IGLESIAS CARIDAD, M.: "Algunas cuestiones en torno a la imposición indirecta de la actividad turística en España y Portugal", *Revista Europea de Derechos Fundamentales,* n. 22/2º Semestre 2013, pagg. 306 a 306. Obbligata è anche la consultazione del precedente lavoro di CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los regímenes especiales del I.V.A.,* Università di Extremadura, Servizio di Pubblicazione, Cáceres, 1984, in cui sono presente riflessioni di grande valore.

[3]Si veda CALVO VÉRGEZ, J.: "El régimen especial de las agencias de viaje en el I.V.A. a la luz de la sentencia del T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013", *Quincena Fiscal Aranzadi,* n. 7, Aprile-2014, pagg. 145 a 157; e il nostro lavoro, IGLESIAS CARIDAD, M.: "El régimen especial de las agencias de viajes en la Ley del I.V.A española a la luz de la S.T.J.U.E. de 26 de septiembre de 2013, Caso Comisión contra España", *Ars Iuris Salmanticensis-Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca*, Vol. 2, n. 1, giugno 2014, pagg. 322-325. Ebbi il piacere di conoscere il parere del professor TEJERIZO LÓPEZ grazie alla sua relazione intitolata "La influencia de la jurisprudencia del T.J.U.E. en la aplicación de los tributos en España", impartita a Bologna durante il Congresso organizzato per celebrare il 650 anniversario del Real Colegio de España a Bologna, Italia, il cui testo fu consegnato ai partecipanti, ed io insieme ad altri compagni, lo tradussi in italiano.

[4] Così affermano gli articoli 306. 2 della Direttiva 2006/112/CE e 141. Uno. 2º IVA. Quest'ultimo, richiamando il precedente, stabilisce che anche il regime speciale della agenzie di viaggio sarà di applicazione" alle operazioni realizzate dagli organizzatori di circuiti turistici" sempre che concorrano gli stessi requisiti richiesti alle attività delle agenzie di viaggio. Ma la questione è andata avanti, e la CdGCE (Sentenza del 22 ottobre del 1998, Aranzadi, CdGCE 1998/249) ha dovuto risolvere la controversia e decidere se anche i direttori di un hotel, che come attività commerciale, offrivano a un prezzo globale unico, soggiorni, trasporti, vetture, e giri turistici, dovevano essere assoggettati al regime speciale delle agenzie di viaggio, in quanto acquisivano il trasporto da imprese esterne, organizzando essi stessi le escursioni turistiche. I Signori Madgett e Baldwin, le parti in causa (paragrado 16), considerano che "dette espressioni [agenzia di viaggi o organizzatore di pacchetti turistici] non si riferiscono a soggetti passivi che comprano, come elementi accessori di altra attività, prestazioni di viaggi a vantaggio diretto dei viaggiatori", somministrando ai cliente dell'hotel il servizio di trasporto, per migliorare il comfort dei clienti stessi, "per indurli ad alloggiare in hotel". Così, dunque, il servizio di trasporto deve essere considerato come un servizio meramente accessorio rispetto alla loro attività di albergatori". La Corte si è pronunciata (paragrafo 20)

Innovazione e Diritto

pensare che tutti i servizi prestati da tali agenzie o operatori simili vengano disciplinati da questo regime specifico, ma in realtà non è così, in quanto una stessa agenzia dovrà autoliquidare la propria IVA in modi differenti, ossia dovrà liquidare da una parte le sue attività o operazioni secondo le norme del regime generale dell'IVA, e dall'altra secondo il regime speciale e precettivo previsto per le agenzie di viaggio.

In definitiva e per centrare la questione, non si tratta di un regime speciale per le agenzie di viaggio, ma di un regime speciale per determinati servizi offerti per lo più dalle agenzie di viaggio, ma anche da altri operatori simili che agiscano (nel seguente ambito di applicazione) in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi (cfr. art. 141 Uno 1º Legge IVA spagnola)[5].

Questa soluzione vuole distinguere l'IVA da qualsiasi approccio soggettivista, garantendo così la neutralità dell'imposta[6] affinché, in questo modo, la propria forma di liquidazione non risponda al regime giuridico o alla natura commerciale del soggetto passivo, ma all'attività stessa

affermando che il regime speciale è ugualmente valido anche quando l'operatore non è un'agenzia o un organizzatore di pacchetti turistici, ma effettua le stesse operazioni di quest'ultimi, come possono essere ad esempio determinati servizi alberghieri. Ma oltre a ciò, l'elemento principale, come indica il paragrafo 26, si trova nella stabilità/ abitudinari età, la cui nozione è il contrario di accessorio. Per questo motivo, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Impuesto sobre el Valor Añadido,* enAA,VV (MARTÍN QUERALT, J; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. –directores—): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007*,* cit. pag. 705, afferma che "Il regime delle agenzie di viaggio ha una denominazione univoca perchè, come possiamo vedere, non si applica solo alle agenzie di viaggio, ne riguarda tutte le sue attività. Questo significa che le norme in questione si applicano congiuntamente alle norme che disciplinano l'IVA, e quindi nell' interpretazione bisogna considerarlo". Si veda anche SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: "El régimen especial de las agencias de viaje. Algunos comentarios a la jurisprudencia del T.J.C.E.", *Carta Tributaria, Monografías*, 3/2006, pag. 8, afferma: "É chiaro, dunque, che non vi è alcun requisito soggettivo in quanto alla caratterizzazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, rispetto a quanto lascia dedurre la sua denominazione…" *Vedi* anche la dottrina portoghese, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial do I.V.A. nas agências de viagens e a sua aplicaçao em Portugal, http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2947/documento/port27411_.pdf?id=2702;* M.-PIRES: *Direito Fiscal,* Almedina, Coimbra, 2008, pagg. 604 e 605; e sulla dottrina spagnola il minuzioso e recente lavoro di GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...,* cit., pagg. 141 a 145, in cui si riflettono le differenti possibilità imprenditoriali, oltre il concetto commerciale di agenzie di viaggio.

[5]Se l'agenzia utilizza mezzi di trasporto o di alloggio esterni, l'operazione non si ascrive all'interno del regime speciale. Se utilizzerà mezzi propri e esterni e attua in nome proprio, le operazioni saranno considerate all'interno dell'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA delle operazioni delle agenzie di viaggio (art. 141 Due 2º IVA spagnola). Ciò che risulta elementare nell'attività delle agenzie di viaggio o operatori simili in questo regime è il lavoro di organizzazione, in nome proprio e sempre con strumenti offerti da altri soggetti passivi. Secondo quanto appena indicato si osservi come la semplice attività di mediazione per conto di altri non si intrecci all'interno delle attività presenti nell'ambito di applicazione del regime speciale che analizziamo, in quanto quest'ultimo richiede che un'attività sia svolta in nome proprio, organizzando il viaggio con mezzi (trasporto e/o alloggio) esterni offerti da altro imprenditore o professionista, soggetto passivo di IVA.

[6] Per una maggiore comprensione dell'esigenza di neutralità nell'IVA, si veda i tre capitoli presenti nell'opera di DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi Europei del Diritto Tributario,* CEDAM, 2013: la "Introduzione", de DI PIETRO, A. (págs. XV a XXXVI) e la partecipazione di GEORGAKI, V.: "Il principio di neutralità nelle operazioni straordinarie", da pag. 233 a pag. 268; e MONDINI, A.: "Il principio di neutralità nell'I.V.A., tra mito e (perfettibile) realtà)", da pag. 269 a pag. 305.

Innovazione e Diritto

che essa presta[7].

Gli obiettivi perseguiti mediante questo trattamento speciale e obbligatorio del regime per le agenzie di viaggio[8] sono diversi e sono correttamente analizzati dalla dottrina più attenta[9], dalla giurisprudenza comunitaria e interna e dalla dottrina amministrativa[10]. Da un lato, si vogliono evitare i notevoli costi amministrativi che gravano sugli operatori economici dinanzi alla domanda di un rimborso internazionale dell'IVA, difficile ma non impossibile dei paesi extracomunitari, in quanto si può guadagnare in modo molto semplice mediante il meccanismo di detrazione dell'IVA pagata nella determinazione della base imponibile, come spiegheremo in seguito. Dall'altro lato, si vuole evitare che le agenzie di viaggio o altri operatori simili applichino ai loro servizi regole di localizzazione distinte, considerato che un unico viaggio può essere formato da varie prestazioni che compongono poi un unico pacchetto e quindi una prestazione di servizi unica[11]. Infine, con questo regime speciale si determina la divisione delle entrate

[7] È chiaro nella consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V0180-08, 1 febbraio (Aranzadi, J.T./2008/372). Si veda come approfondimento anche all'interno della dottrina italiana, in cui la questione è stata trattata in modo veramente completo: MARCO, P.: "Regime I.V.A. Speciale anche per i pacchetti turistici venduti a soggetti diversi dai viaggiatori", *Corriere Tributario*, n. 47/2013, pagg. 3700 e ss., e l'altro lavoro "Il Regime I.V.A. ordinario per le agenzie di viaggio", *Corriere Tributario,* n. 14/2008, pagg. 1110 e ss., che segnala che il carattere irrilevante della condizione soggettiva è doppio, sia per quanto riguarda la vendita sia per quanto riguarda l'acquisto.

[8] La regola generale è il carattere volontario/facoltativo del regime speciale eccetto il caso della soprattassa di equivalenza.

[9] *SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: El régimen especial…, cit., pag. 3. Nel caso della dottrina portoghese si veda URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: O regime especial…, cit., pag. 3, e per la dottrina italiana il lavoro di MARCO, P.: Régime I.V.A. Speciale..., ob. cit., pagg. 3700 e ss.*

[10] *Si veda la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 15 giugno 2005 (Aranzadi, JT/2005/1114), F.J. 5º.*

[11] Si veda l'art. 144 Legge IVA spagnola: "Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio rispetto ad ogni viaggiatore per la realizzazione di un viaggio saranno considerate come un'unica prestazione di servizi, anche se forniscono diverse visite all'interno di un unico viaggio": La Sentenza della CdGCE del 22 ottobre 1998 Aranzadi, CdGCE 1998/249) nel paragrafo 18 giustifica la specificità di questo regime in cui "l'applicazione delle norme del regime comune relative al luogo di imposizione, alla base imponibile e alla detrazione dell'imposta potrebbero opporsi, a causa della molteplicità e dell'ubicazione delle prestazioni dovute, con difficoltà pratiche per queste imprese, che potrebbero ostacolare l'esercizio delle sue attività". Per quanto riguarda ciò, occorre inoltre chiarire cosa si indica con il termine "viaggio" ai fini del regime speciale sulle operazioni delle agenzie di viaggio. L'art. 141. 1º Legge IVA lo spiega: "Ai fini di questo regime speciale, si considerano viaggi i servizi di alloggio o trasporto prestati congiuntamente o separatamente, ad altri di carattere accessorio o complementare agli stessi". Segnala che i loro collegamenti vengono attuati in forma disgiuntiva (o), questo perché le prestazioni di trasporto e alloggio non devono essere offerte congiuntamente. La necessità di definire cosa si intende per viaggio o prestazione di servizi unica, nel regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio, rappresenta una questione molto importante; la Sentenza della CdGCE del 9 dicembre 2010 (Aranzadi, CdGCE, 2010/375) risolve la questione sul considerare o meno la prestazione esclusiva di servizi offerti da parte di un'agenzia di viaggi, come nel caso in questione la vendita di biglietti d'ingresso all'Opera senza altre prestazioni addizionali, soggetta al regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio, in quanto considerata come una "prestazione di servizi di viaggio". La Sentenza che commentiamo nei paragrafi 19 e 20 rispecchia l'impostazione della Sentenza Van Ginkel (Aranzadi, CdGCE, 1992/183) in cui "non risulta che qualsiasi servizio isolato offerto da un'agenzia di viaggi o da un organizzatore di pacchetti turistici è incluso nel regime speciale", e per questo anche qualora l'agenzia fornisca solo alloggio e non trasporto, rimarrebbe comunque fuori dal regime speciale. Ma conclude nei paragrafi 22, 23 e 24, che se un servizio non è accompagnato da un servizio di alloggio o trasporto, non è incluso in questo regime e

Innovazione e Diritto

tributarie fra lo Stato in cui avviene la prestazione dei servizi in questione e lo Stato in cui si offre il servizio di intermediazione da parte dell'agenzia o simile, considerando per offerti quei servizi forniti dall'agenzia nel luogo in cui questa ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione, a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi, come segnalano gli articoli 307 Direttiva 2006/112/CE e 144 Legge IVA[12].

Tuttavia, dobbiamo sottolineare che il regime speciale per determinate azioni delle agenzie di viaggio o simili non è pienamente conforme all'ambito delle relazioni nel territorio comunitario di applicazione dell'IVA o T.A.I.[13] (territorio di applicazione dell'imposta) (servizio offerto da un'agenzia o simili con sede dell'attività economica o con una stabile organizzazione nel T.A.I. e prestazioni di trasporto e/o alloggio e/o altri servizi accessori in un'altra parte del T.A.I. appartenente a un altro Stato membro), essendo applicato all'interno di uno stesso spazio nazionale e nell'ambito speciale dell' IVA, come ebbe occasione di pronunciarsi la CdGCE nella Sentenza del 22 ottobre 1998 (Aranzadi, CdGCE, 1998/249), nel paragrafo 19.

Sono esenti le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a beneficio del viaggiatore se vengono acquistati o utilizzati fuori dal T.A.I. Nel caso in cui ci fossero prestazioni di servizi o

per questo, nell'ipotesi emersa, non fa parte del campo di applicazione di tale regime ma anche se così fosse "produrrebbe una distorsione della competenza considerando che una stessa attività verrebbe tassata in modo diverso se il venditore della stessa è un'agenzia di viaggi o meno", cosa che di per sé a nostro avviso è assurda. *Vedi* anche URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial…,* cit., pag. 3. Più chiarificatrice è la dottrina amministrativa della D.G.T. con fondamento nella giurisprudenza della CdGCE. Questa nella Consultazione vincolante n. V1367-08, del 2 luglio (Aranzadi, J.T./2008/1011), V1929-09 y V0183-12, 30 gennaio (Aranzadi, JUR/2012/86491) indica che la fatturazione di un prezzo unico non ha un'importanza decisiva. Una prestazione di alloggio e/o trasporto sarà principale, e determinerà quindi anche l'applicabilità del regime speciale dell'IVA delle operazioni delle agenzie di viaggio, se per i clienti avrà fine in se stesso. Al contrario, le prestazioni accessorie, per essere considerate tali, non devono essere per il clienti fini a se stesso, ma adiacenti o complementari alle principali. Con questo voglio dire che, se altre prestazioni distinte da quella del trasporto e dell'alloggio sono fine a se stesse per il cliente, non fanno parte del regime speciale trattato e si considerano dunque come prestazioni distinte che non fanno parte della prestazione di servizi unica ovvero del pacchetto di viaggio.

[12] Cfr. LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada "ecotasa" y otras alternativas de financiación,* Comares, Granada, 2001, pagg. 114 e 115, che giungono alla conclusione che "come conseguenza di questo, parte importante dell'IVA (o dei tributi equivalenti) che pagano i turisti che visitano ogni anno la nostra Comunità Autonoma [si riferiscono all'Andalusia] non è riscossa in Andalusia ma fuori dalla nostra Comunità, dalla Spagna e anche fuori dall'Unione Europea, e non potrebbe nemmeno essere considerato tecnicamente come imposta o prestazione prodotta in Andalusia":

[13] Non tutti i territori che fanno parte dell'Unione Europea sono parte del t.a.i. In Spagna, esistono alcune eccezioni, come Ceuta, Melilla e le Isole Canarie, territori soggetti alla sovranità spagnola ma dotati di alcune peculiarità ai fini dell'imposizione indiretta (art. 3 Due IVA spagnola). Sul regime fiscale di Ceuta e Melilla, è importante conoscere gli Statuti di Autonomia e la Legge 8/1991, del 25 marzo, con modifiche ulteriori, che regolano in entrambe le città autonome l'Imposta sulla produzione, sui servizi e sull'importazione. Sulle Isole Canarie si veda la Legge 20/1991, del 7 giugno, con le sue ulteriori riforme, che crea l'"Impuesto General Indirecto Canario" (IGIC). In questi territori ci sarà un regolamento simile per quanto riguarda le agenzie di viaggio, come nel caso delle Isole Canarie. Si veda il lavoro di PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: "Análisis comparativo del régimen especial de las agencias de viajes en el I.V.A. y en el I.G.I.C.", *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna,* núm. 17/2000, da pag. 195 a pag. 206.

Innovazione e Diritto

cessioni di beni misti, saranno assoggettati al regime speciale solo i servizi prestati effettivamente all'interno del T.A.I, lasciando esenti quelli prestati o ceduti fuori dallo stesso (art. 309 Direttiva 2006/112/CE e art. 143 IVA)[14], secondo quanto stabilito dalla D.G.T. come "criterio di imputazione ragionevole"[15]. Senza dubbio, questa esenzione non impedisce alle agenzie di viaggio o altri imprenditori o professionisti simili di detrarre l'IVA dovuta per la cessione di beni o prestazioni di servizi acquisiti da terzi a beneficio dei viaggiatori e utilizzati nel viaggio, che restano esenti dall'imposta sempre se effettuati fuori dalla Comunità, come indicato espressamente dall'art. 94 Uno, 1º d) in relazione all'art. 143 Legge IVA spagnola, relativo alle operazioni che danno vita e quindi diritto a detrazione. Per tale ragione, e come già evidenziato da altri, si tratta di un'esenzione piena o di carattere assoluto[16].

[14] URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial…,* cit., pag. 4 considerano che le operazioni che le agenzie di viaggio hanno con altri soggetti al di fuori dell'Unione Europea hanno come motivazione "tal isenção tem como principal objectivo evitar possíveis distorções da concorrência resultantes da não sujeição a IVA das agências de viagens estabelecidas fora da UE, contrariamente àquelas com sede ou estabelecimento estável na UE.,", ossia l'obiettivo è quello di evitare distorsioni nella competenza. Su questo riflettono LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación…,* ob. cit., pag. 123, che affermano che "Il servizio dell'agenzia si considera come unico, benché le prestazioni ricevute dal viaggiatore siano diverse, tali come hotel, trasporto ecc (senza considerare le parte del servizio prestata fuori dall'Unione Europea)".

[15] Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V1676-13, del 21 maggio (JUR/2013/277894). I principali servizi su cui ruota il regime speciale delle operazioni delle agenzie di viaggio sono il trasporto e l'alloggio. A questo proposito bisogna tener presente le regole di localizzazione in cui si determina il luogo in cui si realizzano le prestazioni di servizi, dell'art. 70 IVA spagnolo, le quali sono certamente complesse in materia di trasporti. Importante è anche l'esenzione che influisce sui trasporti la cui origine o destino sia fuori dal T.A.I., presente nell'art. 22 Tredici IVA: sono esenti "i trasporti di viaggiatori e dei loro bagagli per via marittima o area di o con destino un porto o un aeroporto situato fuori dall'ambito speciale dell'imposta" (a questo proposito si vede la Consultazione obbligatoria n. V1439-07 del 3 luglio (Aranzadi, JUR/2007/283187). Se il trasporto non è internazionale, è soggetto e non esente per la parte del tragitto realizzata nel T.A.I.(art. 70 Uno 2º) ciò è importante ai fini, per esempio, di un viaggio alle Isole Baleari, in quanto si trascorre un viaggio necessariamente in acque internazionali. Il T.A.I. comprende 12 miglia di mare che il diritto internazionale riconosce agli Stati, a partire dalla linea di bassa marea. Questi avvertimenti riguardano sia il regime generale che speciale delle agenzie di viaggio, così come indica CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...,* cit., pag. 149, e risultano di applicazione alcune delle esenzioni previste nel regime generale, come quelle relativa al trasporto marittimo od aereo internazionale, e l'esenzione dell'art. 143 IVA destinata solo all'ambito del regime speciale, "non indebolisce l'applicazione di quella che procede secondo le norme generali dell'imposta". Si veda la Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. V1670-13, del 21 maggio (Aranzadi, JUR/2013/277880).

[16] GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales...,* ob. cit., da pag. 147 a pag. 149, e CALVO VÉRGEZ, J.: *El régimen especial...,* cit., pag. 149. Quest'ultimo dice: "Si tratta inoltre di un'esenzione a carattere assoluto, il che significa che dà diritto alla detrazione totale della quota pagata come conseguenza della sua realizzazione. Benché la legge non lo indichi espressamente, è facile dedurre la considerazione precedente poiché, citando le aliquote versate che le agenzie possono detrarre per determinare il debito da versare, non si escludono quelle versate per la realizzazione dei servizi esenti". Collegandoci a questo, le nostre Corti di Giustizia hanno dovuto analizzare e controllare se il rimborso dell'IVA corrispondeva a soggetti passivi non stabiliti (si veda ad esempio un'agenzia di viaggi con sede delle proprie attività o stabilimento permanente non nel T.A.I. ma in Svizzera) che immaginavano di avere (ma non lo hanno) la loro sede commerciale o stabilimento permanente in alcuni territori che formano parte di tale ambito spaziale, liquidavano la loro IVA secondo il regime speciale delle agenzie di viaggio avendo il resto dei requisiti che determinano l'applicabilità di tale regime.
La realtà è che agli operatori economici stabiliti nell'ambito spaziale dell'imposta gli viene negata la detrazione dell'Imposta versata per l'acquisizione di beni e servizi offerti sul territorio, precisamente perché la detrazione dell'IVA, già è definita nella determinazione stessa della base imponibile, come si vedrà in seguito. Così,

Innovazione e Diritto

Il fatto che l'IVA sia un'imposta armonizzata, e non unificata, ha come conseguenza fisiologica, e non patologica, la presenza di diversi criteri fra gli Stati membri per determinare se le operazioni realizzate dalle agenzie di viaggio o da altri operatori economici che rientrano nel regime speciale per le agenzie di viaggio. Queste divergenze vengono amplificate in seguito alla redazione dei testi comunitari nelle diverse lingue comunitarie, pregiudicando anche il campo di applicazione di un'istituzione concreta, come in questo caso.

I requisiti per l'applicazione del regime speciale per le agenzie di viaggio hanno come presupposto, per far si che tale regime possa essere applicato (ricorderemo che se ci sono i presupposti il regime è obbligatorio) che le operazioni realizzate dall'agenzia o da un altro operatore economico siano state realizzate in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzando per l'esecuzione del viaggio cessioni di beni o prestazioni di servizi forniti da altri imprenditori o professionisti, come indicato nell'art. 141 Uno 1º Legge IVA. Tuttavia, l'interpretazione di questo precetto non è unanime, specialmente nella determinazione del significato dell'espressione secondo cui le agenzie di viaggio devono agire "in nome proprio nei confronti del viaggiatore". La sua interpretazione è stata oggetto di disputa tra la D.G.T. e le Corti di Giustizia, specialmente quelle dell'Audiencia Nacional, anche se grazie alla Sentenza della CdGCE la polemica è stata chiarita.

l'amministrazione tributaria spagnola, come quella italiana, ha capito che non è opportuno concedere tale rimborso, in quanto gli operatori non stabiliti non possono avere condizioni migliori rispetto a quelli definiti nell'ambito dell'applicazione dell'imposta e per questo soggetti a questo regime speciale. Di conseguenza, sembrerebbe che, a seguito della trasformazione fittizia della situazione dell'operazione, evitando che l'imprenditore che vende il viaggio non sia stabilito nell'ambito spaziale dell'imposta, si determinerà l'applicabilità del regime speciale delle agenzie di viaggio, e non sarà prevista dunque la domanda del rimborso dell'IVA da parte dei soggetti non stabiliti. Al contrario, se non si soddisfano i requisiti richiesti per rientrare nell'ambito del regime speciale (evitando che l'agenzia o simili non abbiano nel T.A.I. la sede commerciale o stabilimento permanente), sarà previsto il rimborso, fatta salva la necessaria reciprocità. In questo senso cfr. le Sentenze della Audencia Nacional del 18 settembre 2008 (Aranzadi, J.T./ 2008/1490) e del 12 gennaio 2011 (Aranzadi, J.T./2011/31), la cui questione non risulta essere chiara in quanto, in realtà, ciò che si determina è che, anche immaginando che l'operatore abbia il centro della sua attività o stabilimento permanente nel T.A.I. non si realizzano gli altri requisiti necessari per far si che l'operazione venga situata all'interno del regime speciale delle agenzie di viaggio. A parer nostro, non consideriamo opportuno che i soggetti non stabiliti possano richiedere il rimborso dell'IVA versata per la cessione di beni e le prestazioni di servizi realizzate nel T.A.I. a vantaggio del viaggiatore e utilizzate per il viaggio. Consideriamo che qualsiasi operatore con sede commerciale o stabilimento permanente nel T.A.I. potrebbe richiedere agli altri Stati extracomunitari il rimborso dell'IVA, per le prestazioni di servizi offerte in questi Stati a vantaggio del viaggiatore e utilizzati nel viaggio, ed esenti dal regime speciale secondo quanto stabilito dall'art. 143 Legge IVA, ma che hanno diritto al rimborso dell'IVA in quanto come abbiamo già indicato precedentemente si tratta si un'esenzione con carattere assoluto. *Mutatis mutandi,* gli Stati extracomunitari possono richiedere il rimborso dell'IVA versata per le prestazioni di servizi realizzate nel T.A.I. a vantaggio del viaggiatore ed utilizzate nel viaggio, sempre che il requisito della reciprocità sia soddisfatto. A nostro discreto parere questa dovrebbe essere l'unica condizione valida. Cfr. per un ulteriore approfondimento nella dottrina italiana FRANCO, R.: "Non spetta ai tour operator extra-UE il rimborso I.V.A. sugli acquisti di beni e servizi del pacchetto turistico", *Corriere Tributario,* n. 28/2013, pag. 2201 e ss., y MARCO, P.: *Il regime I.V.A. ordinario...,* ob., cit., pag. 1110 e ss.

Innovazione e Diritto

Di certo non aiutava a mettere in chiaro le cose il n. 1º del paragrafo Due dell'art. 141 IVA che affermava che il regime speciale per le agenzie di viaggio non si applicava alle seguenti operazioni : "vendite al pubblico di viaggi organizzati da tour operator effettuate da agenzie di viaggio dettaglianti,", disposizione difesa anche dalla giurisprudenza comunitaria.

Un'interpretazione rigorosa della questione porterebbe a pensare che solo se si applicasse il regime delle agenzie di viaggio anche agli operatori economici, soggetti passivi d'imposta, essi potrebbero trattare direttamente con il viaggiatore come consumatore finale del trasporto e/o dell'alloggio e/o di altre prestazioni accessorie. Questa interpretazione può essere suddivisa in due parti, le quali a loro volta possono considerarsi in modo congiunto o disgiunto: a) quella che limiterebbe l'applicazione del regime speciale al viaggiatore come persona fisica, escludendo dunque dal campo di applicazione la persona giuridica, ossia il compratore di un pacchetto turistico a favore e fruizione dei suoi soci o dipendenti; e b) quella che limiterebbe l'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio solo ai rapporti fra l'imprenditore che vende il pacchetto turistico e il consumatore, escludendo, in questo modo, le relazioni commerciali fra imprenditori, come può essere ad esempio la vendita di un pacchetto turistico da parte di un'agenzia di viaggi a un'altra agenzia di viaggi nonostante questa operi in nome proprio e utilizzi per la realizzazione del viaggio cessioni di beni o prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Per quanto riguarda quest'ultima interpretazione, la questione è molto importante, se consideriamo la diversità di regimi commerciali per le diverse agenzie di viaggio come operatori economici, che con maggiore frequenza possono situarsi nell'ambito di applicazione del regime speciale che stiamo trattando, in quanto non sempre gli viene offerta la possibilità legale di relazionarsi direttamente con il viaggiatore-consumatore finale, come deciso nella normativa di Castiglia e Leon per le agenzie di viaggio definite "grossiste[17].

[17] Già abbiamo detto che il regime speciale nell'IVA delle agenzie di viaggio non è per tutte le agenzie di viaggio, ma solo per determinate operazioni che possono realizzare queste o altri operatori economici, soggetti passivi di IVA che organizzano viaggi in nome proprio in favore dei viaggiatori e utilizzano per la realizzazione del viaggio, cessione di beni e prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Ma ovviamente questo compito è realizzato maggiormente dalle agenzie di viaggio, da qui il nome di regime speciale. La normativa in materia commerciale e amministrativa delle agenzie di viaggio, in Spagna, è prodotta dalla legislazione autonoma, pertanto il fenomeno non presenta unità né per quanto riguarda tutto il territorio spagnolo né per quanto riguarda il territorio di applicazione dell'IVA, anche se in sostanza le problematiche tra i vari territori appaiono abbastanza equiparabili. Anche se come abbiamo detto il regime commerciale dell'operatore economico non è determinante per indicare se le operazioni sono ascrivibili nell'ambito di applicazione dell'IVA, può aiutarci a chiarirlo l'ambito di applicazione del regime speciale dell'IVA imposto obbligatoriamente alle agenzie di viaggio. In ogni caso si sostiene che il modello secondo il quale il suddetto regime speciale non è applicabile tra le agenzie di viaggio, lascerebbe fuori dallo stesso soprattutto le agenzie grossiste. Procediamo però per parti, l'agilità e la sicurezza commerciale del fenomeno turistico hanno portato negli ultimi anni alla proliferazione di numerosi organismi o

Innovazione e Diritto

La prima parte (a) non è stata oggetto di dibattito. Il regime delle agenzie di viaggio è applicabile anche quando chi acquista il viaggio dall'agenzia o operatore simile è una persona giuridica, sempre che siano presenti il resto dei requisiti richiesti dalla Legge. Ciò evidenzia che non è importante il fatto che il consumatore finale sia una persona fisica o giuridica, ma basta che l'agenzia di viaggio o operatore economico nella vendita di un pacchetto di viaggio agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzi per la realizzazione del viaggio beni e prestazioni di servizi, ceduti o offerti da altri imprenditori o professionisti[18]. Non importa la

operatori economici che offrono ai clienti le destinazioni più remote. Con l'espressione "prossimità geografica", l'art. 47 della Legge della Comunità Autonoma di Castiglia e Leon, 14/2010, del 9 dicembre, fa riferimento a "attività di mediazione ed organizzazione di servizi turistici sviluppate in modo professionale mediante procedure di vendita diretta o a distanza", classificandosi così legalmente (art. 49) in agenzie di viaggio o centri di prenotazione. L'elemento principale che distingue le agenzie di viaggio dai centri di prenotazione, è che in quest'ultimi a differenza delle agenzie di viaggio la normativa proibisce la remunerazione del servizio di intermediazione e dunque la possibilità di organizzare viaggi "tutto compreso". Nonostante la Legge di Castiglia e Leon vigente dal 2010, il Regolamento che disciplina il regime giuridico delle agenzie di viaggio è precedente alla stessa, ossia del 2001 (Regolamento delle Agenzie di viaggio che esercitano la loro attività nella Comunità di Castiglia e Léon–R.A.V.C.yL.—). Nel Regolamento sono indicate in maniera dettagliata le attività ed i loro fini o obiettivi; atività che, possono essere riassunte nella mediazione e/o organizzazione di servizi turistici (attività che devono essere esercitate in modo esclusivo), con possibilità di utilizzo di mezzi propri o appartenenti a terzi (art. 1 e 2 del R.A.V.C.yL.). Le agenzie di viaggio in Castiglia e Léon secondo quanto stabilito dal Regolamento si differenziano in tre tipi: grossiste, dettaglianti e grossiste-dettaglianti. Alle prime non è concesso offrire in vendita i propri prodotti direttamente al consumatore, in quanto la loro attività consiste nell'elaborazione e organizzazione di tutta la classe di servizi e viaggi "tutto compreso", venduti mediante l'attività di agenzie dettaglianti o grossiste-dettaglianti. Sostenere che il regime speciale delle agenzie di viaggio nell'IVA non riguarda i rapporti fra le agenzie di viaggio, suppone che tale regime non è applicabile alle agenzie grossiste, impedendogli dunque il rapporto commerciale con il consumatore finale. Le agenzie dettaglianti commercializzano il loro prodotto direttamente con il consumatore finale, non potendo vendere i loro servizi mediante l'attività di intermediazione svolta da altre agenzie. A queste agenzie è applicabile il regime speciale delle agenzie di viaggio sempre che quest'ultime presentino tutti i requisiti previsti dalla Legge. Ed infine, le agenzie grossiste-dettaglianti che possiedono le possibilità delle precedenti (art. 4 R.A.V.C.yL.), pertanto il regime speciale è applicabile. In altri Stati, come il Portogallo, la classificazione delle agenzie è differente e secondo l'articolo 2 del Decreto-Legge n.º 61/2011, del 6 Maggio, le agenzie di viaggio possono essere venditrici o organizzatrici. Sono agenzie venditrici quelle che vendono o propongono per la vendita viaggi organizzati da agenzie organizzatrici. Sono agenzie organizzatrici, definite anche "operatori turistici", quelle che elaborano i viaggi e li organizzano e li vendono e propongono mediante agenzie venditrici. In definitiva, le venditrici sono le agenzie dettaglianti e le organizzatrici sono le agenzie grossiste-dettaglianti. Inoltre, le procedure amministrative, in Castiglia e Léon sono le seguenti. Il richiedente deve fare domanda al Direttore Generale del Turismo, allegando ai fini fiscali i seguenti documenti: se si tratta di un imprenditore individuale fotocopia del Documento d'Identità e se persona giuridica, il codice fiscale. La decisione dovrà avvenire entro il termine previsto di due mesi (art. 6 R.A.V.C.yL.). Concesso il titolo-licenza, l'Agenzia verrà iscritta d'ufficio al Registro delle Imprese, Attività e Professioni Turistiche, con l'obbligo, entro un mese, di presentare copia della registrazione nell'epigrafe corrispondente dell'Imposta sulle Attività Economiche. Tutte queste procedure sono simili a quelle presenti anche in altre Comunità Autonome. Per esempio, in Estremadura, (Decreto 119/1998, 6 ottobre, che disciplina l'esercizio delle Agenzie di Viaggio della Comunità Economica di Estremadura) il termine decisionale stabilito è di tre mesi; Andalusia (Decreto 301/2002, 17 dicembre, che disciplina le agenzie di viaggio e i centri di prenotazione) con termine di tre mesi; e Galizia (Decreto 42/2001, de 1 febbraio, di Rifusione in materia di agenzia di viaggi, guida di turismo e turismo attivo) il cui termine è di sei mesi.

[18] Questa è una questione sulla quale la Commissione Europea ha dovuto pronunciarsi a causa delle contestazioni sulle procedure realizzate rispetto agli Stati che applicavano il modello basato sul cliente. L'applicazione del regime speciale si applica anche quando il consumatore è un'impresa che acquista un pacchetto di viaggio per i suoi dipendenti. Si veda il paragrafo 32 della Sentenza del CdGCE il 26 settembre 2013.

Innovazione e Diritto

condizione del consumatore finale del viaggio, in quanto la complessità del fatto consiste nella difficoltà di definire se un'agenzia o imprenditore "agisce in nome proprio nell'operazione" oppure no. Situazione di fatto che come indica la D.G.T. dovrà essere provata utilizzando i diversi mezzi ammessi dal diritto, stabilendo per questo motivo una serie di presunzioni *iuris tantum*[19].

La seconda delle possibilità (b) è quella oggetto di controversia ed è, in definitiva, la prima che risolve la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013. La D.G.T., così come i Tribunali Economico-amministrativi, sostenevano il criterio secondo il quale il regime speciale dell'IVA delle agenzie di viaggio era applicabile anche fra le agenzie di viaggio o operatori economici con compiti simili. Se si considera che il fulcro direttivo che la Legge indica come requisito necessario è quello che le agenzie devono agire in nome proprio nei confronti del viaggiatore ciò significa che non si riferisce solo ed esclusivamente a quelle agenzie o operatori che si relazionano direttamente con il viaggiatore-consumatore finale, o indirettamente mediante un'agenzia di viaggio dettagliante, ma "bisogna considerare che le agenzie di viaggio agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore quando agiscono in nome e per conto proprio nei confronti di altre agenzie di viaggio che offrono servizi ai viaggiatore, questo perché le operazioni sono soggette ad imposta mediante regime speciale"[20]. In definitiva la dottrina amministrativa spagnola applicava il modello basato sul cliente e non il modello basato sul viaggiatore.

[19] La D.G.T. possiede un'estesa dottrina amministrativa in cui analizza la questione. Emergono le decisioni della Direzione Generale 12 maggio 1986 (*B.O.E.* 21 maggio), de 8 luglio 1986 (*B.O.E.* de 31 luglio) e del 23 dicembre 1986 (*B.O.E.* 14 gennaio 1987), e la Consulta obbligatoria n. V1676-13, del 21 maggio (Aranzadi, JUR/2013/277894). Dice: "a) che determinare se un'agenzia di viaggi agisce nei confronti del viaggiatore in nome proprio o in nome e per conto di terzi, bisognerà analizzare gli accordi esistenti fra l'agenzia e quest'ultimo. b) Tale circostanza rappresenta una questione di fatto che in ogni caso dovrà essere provata medianti i mezzi ammessi dal diritto. c)Si considerano, salvo prova contraria, agenzie di viaggio che agiscono nei confronti del cliente in nome e per conto di terzi quando: - con autorizzazione di quest'ultimo, l'agenzia darà la possibilità di constatare tale circostanza mediante la visione dei documenti che invia per formalizzare i contratti conclusi con il viaggiatore, - quando il viaggiatore paga direttamente a terzi la controprestazione del servizio che riceve, - quando in titoli emessi o ricevuti dal viaggiatore dia modo di constatare espressamente che l'agenzia agisce solo come intermediario. d) La circostanza che il mediatore effettui l'incasso della controprestazione dell'operazione a cui si riferisce la mediazione stessa non è indicativa ai fini di determinare se detto mediatore agisce in nome proprio, in quanto la mediazione può estendersi anche alla gestione dell'incasso di crediti di proprietà altrui". Anche la Consulta obbligatoria n. V1367-08, de l2 luglio (Aranzadi, J.T./2008/1011) fornisce ulteriori dettagli sulla questione e chiarisce che "ai fini di determinare se risulta applicabile il regime delle agenzie di viaggio bisognerà considerare se le agenzie di viaggio agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore quando agiscono in nome proprio nei confronti di altre agenzie di viaggio che offrono i servizi al suddetto viaggiatore".

[20] Questa è la posizione assunta dalla D.G.T. abbastanza evidente nella prima decisione della Sentenza della Audiencia Nacional del 10 giugno 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), verificabile anche nella Consulta obbligatoria n. V1108-06, del 15 giugno (Aranzadi, J.T./2006/1165).

Innovazione e Diritto

Non era questo il criterio sostenuto dalla giurisprudenza della Audiencia Nacional[21], incline al criterio basato sul viaggiatore, in quanto privilegiava l'applicabilità del regime speciale per le agenzie di viaggio solo a quelle agenzie o operatori economici che agiscono in nome proprio nei confronti del viaggiatore, persona fisica o giuridica, ma comunque consumatore finale del pacchetto di viaggio. Si esclude mediante questo ragionamento dall'applicabilità del regime speciale per le agenzie di viaggio, quelle agenzie dettaglianti che vendevano in nome proprio pacchetti turistici, come eventuali prenotazioni alberghiere, direttamente ad altre agenzie di viaggio dettaglianti, affinché quest'ultime possano venderle mediante l'elaborazione di un proprio programma e in nome proprio ai viaggiatori-consumatori finali. La base di questa soluzione giurisprudenziale affonda le sue radici nel fatto che il regime speciale è stato pensato per il soggetto passivo d'IVA che agisce nei confronti del viaggiatore, ossia l'agenzia dettagliante sempre che questa operi in nome proprio.

Dunque, questa è solo la prima di una delle tante questioni su cui fa chiarezza la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013, dovendo scindere fra la validità del modello basato sul cliente e la validità del modello basato sul viaggiatore-consumatore finale. Il modello basato sul cliente è sostenuto dal Regno di Spagna, dalla Repubblica Ceca, dalla Repubblica Francese, dalla Repubblica della Polonia, dalla Repubblica del Portogallo[22] e dalla Repubblica della Finlandia. Lo stesso modello fu utilizzato anche dal Regno Unito, dai Paesi Bassi, dalla Lettonia, Cipro e Ungheria, che modificarono il loro criterio e passarono a quello basato sul viaggiatore dopo le procedure di infrazione della Commissione. In realtà, nel caso spagnolo, alla luce di quanto già evidenziato il modello basato sul cliente è quello sostenuto in sede amministrativa (Fisco, Direzione Generale Giustizia Tributaria e Tribunali Economico-Amministrativi) ma non dagli organi giurisdizionali, infatti come già indicato, l'Audiencia Nacional era maggiormente incline al modello basato sul viaggiatore.

La controversia giudiziale è iniziata dalla Commissione Europea, che nell'anno 2002[23] propose delle modifiche nella redazione della Direttiva IVA volta a dare attuazione al modello basato sul cliente, considerando che tale cambiamento poteva realizzarsi solo mediante la modifica della Direttiva IVA. La Commissione decise che fino a quando non veniva apportata questa modifica il modello da prendere in considerazione era quello basato sul viaggiatore, pur

[21] Sentenza della Audiencia Nacional del 10 giugno 2010 (Aranzadi, JUR/2010/329483), del 15 luglio 2011 (Aranzadi, JT/2011/945) e del 2 dicembre 2013 (Aranzadi, J.T./2014/218).
[22] Sul Portogallo si veda, URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial…,* cit., pag. 6 e ss.
[23] COM (2002) 64, 8 febbraio.

Innovazione e Diritto

sapendo che tale modello non soddisfaceva a pieno i fini o gli obiettivi perseguiti dal regime speciale per le agenzie di viaggio.

In realtà, non è altro che una strategia da parte della Commissione, tipica dei suoi compiti istituzionali, in virtù della quale discute una questione in modo da consolidare la giurisprudenza e far si che la CdGCE le dia ragione su ciò che veramente pensa e manifesta, provocando l'unificazione di un modello per tutti gli Stati membri ed evitando le violazioni che questa disparità provoca nella concorrenza.

Tuttavia, la CdGCE da un'interpretazione teleologica dell'ambito di applicazione, cercando di dare giustizia pur riconoscendo l'esistenza della diversità di traduzioni garantite ai fini di una maggiore realizzazione degli obiettivi che il regime speciale persegue (sopra citati), garantendo una maggiore osservanza dei principi comunitari. In effetti, il modello basato sul cliente rispetta il principio della neutralità dell'IVA (paragrafo 39 della Sentenza).

In stretta relazione con questo, la CdGCE deve chiarire cosa si intende con l'espressione contenuta nell' art. 141 Due 1º Legge IVA in cui si afferma che il regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio non è applicabile nel caso "vendite al pubblico, effettuate da agenzie di viaggio dettaglianti, di viaggi organizzati da tour operator.".

Secondo il tenore letterale di tale disposizione non si indica in alcun modo che il suo effetto è limitato a situazioni in cui un'agenzia di viaggio dettagliante agisce soltanto come intermediario, per conto di un tour operator. Prima facie, essa si applica a tutte le vendite effettuate da un'agenzia di viaggio dettagliante di viaggi organizzati da un tour operator, sia che l'agenzia dettagliante agisca come intermediario, sia che essa acquisti i servizi dal tour operator e li rivenda in nome proprio. Dal tenore letterale si escluderebbero dunque entrambe le opzioni, in quanto sembra chiaro che il regime speciale della agenzie di viaggio è applicabile solo nel caso in cui i viaggi siano organizzati in nome proprio da parte di agenzie dettaglianti sempre che il viaggio stesso non sia organizzato da parte agenzie "grossiste", ma da terzi i quali offrono prestazioni destinate ai viaggiatori. La Commissione a tal proposito evidenziò la necessità di individuare nel Regno di Spagna un criterio preciso da applicare per l'interpretazione giurisprudenziale e dottrinale della citata previsione normativa.

A parer nostro, un'attenta interpretazione letterale contraria all'ambito di applicazione speciale delle agenzie di viaggio, disposta nella Direttiva, riprodotta nell'art. 141 Uno, 1º Legge IVA spagnola, escluderebbe poi le agenzie dettaglianti che agiscono in nome proprio per la vendita di viaggi organizzati da agenzie "grossiste", ciò attribuisce al regime speciale un certo

Innovazione e Diritto

soggettivismo vista l'importanza rivestita dalla natura commerciale di colui che vende all'agenzia dettagliante prestazioni che costituiscono la prestazione di servizi unica. Dinanzi la richiesta della Commissione, precedente la controversia, la Spagna contestò che l'esclusione del regime speciale contenuta nel paragrafo Due, si applicasse solo nel caso in cui l'agenzia dettagliante agisse in nome di terzi, come semplice intermediario di viaggi organizzati, a carattere generale, da un'agenzia grossista.

Effettivamente, questa è l'interpretazione giusta ed in accordo con quanto stabilito dalla Commissione, che considera che il regime speciale per le agenzie di viaggio non è applicabile a quegli operatori economici che agiscono solo come semplici intermediari senza alcuna responsabilità nei confronti delle persone con cui stipulano un contratto. Tuttavia, il Regno di Spagna non ha fatto registrare alcuna decisione recente, amministrativa o giurisprudenziale, che provi il proprio criterio, pertanto la Corte crede che l'esclusione dal regime speciale presente nell'art. 141 Due n.1, data la sua formula testuale mal si coniuga con quanto stabilito nell'art. 306 de la Direttiva IVA, contrastando infatti con quanto in esso disposto. In realtà non si tratta tanto dell'esclusione di un precetto ma della spiegazione di un'interpretazione autentica, prevedendo qualsiasi altra interpretazione riferita all'esegesi letterale del controverso paragrafo, stante la mancanza di prove da parte del Regno di Spagna su come veniva applicato quest'ambiguo precetto. Dinanzi a una prossima riforma del regime speciale per le agenzie di viaggio, questo paragrafo dovrà essere rimosso, se consideriamo che non chiarisce e non apporta nulla, essendo stata la CdGCE molto dichiara nel dichiarare espressamente che il numero 1º del paragrafo 2 dell'art. 141 viola quando indicato nell'art. 306 della Direttiva IVA. Questa sembra essere l'intenzione dell'Esecutivo, visto il Progetto di Legge di riforma dell'IVA-2014[24], che respinge la causa ordinale 1º del paragrafo Due dell'art. 141.

Si determina dunque che l'unico modello valido è quello basato sul cliente. Nonostante ciò, né il modello basato sul cliente ne quello basato sul viaggiatore escludono l'applicazione del regime per le agenzie di viaggio alle agenzie grossiste sempre che l'agenzia dettagliante sia una mera intermediaria o rappresentante che non agisca in nome proprio nei confronti del viaggiatore-consumatore. L'agenzia dettagliante dovrà fatturare semplicemente il suo servizio di commissione al committente in nome del quale agisce, all'agenzia grossista o al cliente, e assoggettando la controprestazione effettuata per la stessa (base imponibile) al regime generale

[24]Pubblicato sulla Gazzetta ufficiale del Parlamento spagnolo, n. 109, 6 agosto 2014.

Innovazione e Diritto

dell'IVA con aliquota generale, che in Spagna corrisponde al 21 per cento[25].

1. La condanna del Regno di Spagna per l'opzionalità nella determinazione della base imponibile nel regime speciale dell'IVA che grava sulle agenzie di viaggio: l'unica possibilità appare essere la determinazione della base imponibile per ogni singola

[25] Salvo le questioni di indole interpretativa e specialmente quelle relative al luogo di realizzazione della prestazione di servizi, la questione del regime giuridico-fiscale della semplice mediazione o relazione di commissione è un tema abbastanza pacifico sia in dottrina che in giurisprudenza. Si veda la Consulta obbligatoria D.G.T. n. V17707-08. In realtà l'agenzia dettagliante può agire in nome e per conto dell'agenzia grossista e del cliente (si veda a proposito la Consulta obbligatoria della D.G.T. n. V1929-09). In ogni caso in nome di chi agisce le invierà la fattura, situando in questo modo l'operazione all'interno del regime generale e assoggettandosi a un'aliquota generale del 21% IVA, vigente attualmente in Spagna, considerando che, come indica l'art. 78 Tre 3º, se agirà in nome del cliente, non potrà includere nella base imponibile "le somme pagate in nome e per conto del cliente in virtù del mandato espresso dallo stesso. Il soggetto passivo si vedrà obbligato a giustificare la quantità effettiva di tali spese e non potrà procedere alla detrazione dell'imposta versata per le stesse". Sulle relazioni di mandato e sulla relazione con il regime speciale delle agenzie di viaggio, si consulti GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales…,* ob. cit., da pag.141 a 143. Come indica l'articolo 8 del D.L.-Portugués 221/85, "Las normas de la presente Ley no se aplicarán a los servicios prestados por las agencias de viajes y tour de operadores en nombre y por cuenta del cliente, que será sometido a la disciplina general". *Si veda anche*, CUBERO TRUYO, A.: "El impuesto sobre el valor añadido (II)", PÉREZ ROYO (dir.): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial,* Tecnos, Madrid, 2009, pág. 791. Y en este sentido, también, LASARTE, J.; ESEVERRI, E.; ADAME, F.; MARTÍN, J.: *Turismo y financiación…,* cit. pagg. 115 e 116, che afferma che "In alcune occasioni risulta difficile affermare se un'agenzia agisce in nome proprio nei confronti del viaggiatore o in nome proprio e per conto di imprese alberghiere, compagnie di trasporto di passeggeri o clienti, soprattutto quando offre servizi di mediazione come prenotazioni alberghiere o di biglietti di trasporto". Tale circostanza dovrà essere provata mediante i mezzi ammessi dal diritto…..Normalmente l'applicazione di questo regime si realizza quando il grossista fattura all'agenzia di viaggio operazioni senza commissioni a favore di questa (con commissione, si tratta di un'operazione soggetta a regime generale). Se si tratta di una mediazione da parte delle agenzie di viaggio in nome e per conto del cliente, l'agenzia fatturerà il servizio di mediazione, soggetto al 21% dell'aliquota IVA in Spagna e al 23% dell'aliquota IVA in Portogallo, che si iscriverà all'interno del regime generale di liquidazione dell'IVA; ossia, non si terrà conto della specialità nella determinazione della base imponibile (come margine lordo) ne tanto meno della finzione di una prestazione unica, come accade nel regime speciale delle agenzie di viaggio. Si occupano di questo anche la dottrina portoghese, si veda URÍA MENÉNDEZ-PROENÇA DE CARVALHO: *O regime especial…,* cit., pag. 4. Recentemente, la CdGCE nella Sentenza del 16 gennaio 2014, Causa C-300/, Caso Finanzamt Düsseldorf-Mitecontra IberoTours GmbH, (Aranzadi, TJCE/2014/8) si è pronunciata sulla possibilità di riduzione della base imponibile elle prestazioni turistiche di viaggio che organizzano gli operatori turistici e che l'agenzia vende come mera intermediaria (in nome di terzi) di un'agenzia di viaggio. Nel caso presentato, l'agenzia di viaggio, come mera intermediaria, praticò una serie di riduzioni di prezzo ai clienti che finanziò con le commissioni che riscuoteva dagli organizzatori turistici. L'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio nell'IVA è tra gli organizzatori dei pacchetti turistici e il cliente. La commissione che l'agenzia di viaggio come mera intermediaria riscuote da tali organizzatori è soggetta al regime generale. La CdGCE afferma che in entrambi i casi non è possibile nessun tipo di riduzione della base imponibile. La controprestazione che riceve l'organizzatore del pacchetto turistico è il prezzo, privo dello sconto che l'agenzia ha offerto come strategia di vendita propria. La base imponibile è la controprestazione, ossia, il valore economico pattuito per la commissione. La riduzione del prezzo non comporta una riduzione della base imponibile ne per le operazioni principali ne per le operazioni subordinate dalle agenzie di viaggio, come indicato nei paragrafi 26 e 32 della Sentenza. Per approfondire, cfr. SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: "Impuesto sobre el Valor Añadido y Agencias de Viajes: Comentario a la S.T.J.U.E. del 16 gennaio 2014, Asunto C-300/12 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanhof" alemán", *Crónica Tributaria,* n. 150/2014, pagg. 237 a 246.

Innovazione e Diritto

operazione

Come già evidenziato un regime speciale, ovviamente, si distingue da ciò che viene definito invece come regime generale, al quale si sottopongono la maggioranza dei casi e situazioni, nel caso di operazioni di viaggio rappresentate da servizi di trasporto e/o alloggio e/o altre prestazioni accessorie. La particolarità secondo cui le operazioni effettuate dall'agenzia con il viaggiatore si considerano come una prestazione di servizi unica (articoli 307 Direttiva 2006/112/CE e 144 IVA), non costituisce l'unica specificità presente nella regolamentazione del regime speciale delle agenzie di viaggio. L'elemento singolare del regime speciale, a parer nostro, affonda le sue radici soprattutto nella determinazione della base imponibile (art. 308 Direttiva 2006/112/CE, art. 145 IVA), costituita dal margine dell'agenzia di viaggio, il quale fa si che il valore aggiunto ossia l'IVA gravi in modo distinto così come viene fatto nel regime generale.

La base imponibile nel regime speciale è costituita, secondo l' art. 78 Uno Legge IVA, dall'importo totale della controprestazione delle operazioni soggette ad imposta ed eseguita dal soggetto passivo del destinatario o da terze persone. Al contrario, la base imponibile nel regime speciale per le agenzie di viaggio nell'IVA, come già ampiamente detto, è costituita dal margine dell'agenzia di viaggio, che corrisponde alla seguente formula, spiegata nell'art. 145 IVA spagnola:

Base imponibile= Margine dell'agenzia di viaggio o Margine netto=	differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del *viaggiatore* ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del *viaggiatore*.

In realtà questa formula, risponde alla volontà di determinare la base imponibile operazione per operazione, rispetto alla determinazione della base imponibile in forma globale, di cui parleremo in seguito e che la CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013 considera contraria al diritto comunitario e per questo è stata oggetto di eliminazione dopo la riforma IVA spagnola con la Legge 28/2014. Il prezzo applicato al cliente è, in principio, secondo questo modello di

Innovazione e Diritto

determinazione singolare o operazione per operazione della base imponibile una somma in cui non si include l'IVA che grava sull'operazione. Invece, nell'importo effettivo o costo delle prestazioni acquistate per il godimento diretto[26] del beneficiario, si includono le rispettive imposte maturate, ossia l'IVA. Si osservi inoltre che, la detrazione dell'IVA versata è presente già nella determinazione della base imponibile, a differenza del regime generale, nel quale tassata la base imponibile (come controprestazione economica del servizio) in base all'aliquota IVA corrispondente, il meccanismo di liquidazione e detrazione dell'IVA pagata, risponde alla formula "IVA a valle – IVA a monte".

Considerando il meccanismo di detrazione dell'IVA nel regime speciale delle agenzie di viaggio, le precisazioni fatte nell'art. 310 Direttiva 2006/112/CE e nel ex art. 147 II Legge IVA non risultano necessarie[27]. In questi articoli si evidenziava che nelle agenzie di viaggio o in altri operatori inclusi nell'ambito di applicazione del regime speciale trattato, non si può dedurre la quantità di spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi destinati direttamente al viaggio e quindi a favore del viaggiatore. Non è possibile dedurre ciò nemmeno mediante il regime di detrazione di soggetti non stabiliti[28]. In effetti, ciò avviene perché la detrazione dell'IVA versata già è presente nella determinazione stessa della base imponibile come margine lordo, e non come succede nel regime generale, mediante delle quote.

Determinata la base imponibile con il margine lordo, questa verrà assoggettata ad aliquota IVA normale del 21%. Si noti che le prestazioni principali soggette ad IVA nel regime speciale delle agenzie di viaggio sono il trasporto e/o bagagli, i quali godono nel regime generale dell'IVA di un'aliquota ridotta del –10%[29].

[26] Chiarisce l'art. 145 Uno, II Legge IVA spagnola: "Ai fini di quanto disposto nel paragrafo precedente, si considerano acquistati da parte dell'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio, i servizi forniti da altre agenzie di viaggio con la stessa finalità, eccetto i servizi di mediazione forniti da agenzie dettaglianti, in nome e per conto di grossisti, nella vendita di viaggi organizzati da quest'ultimi. Per la determinazione del margine lordo l'agenzia non terrà conto delle quantità o importi corrispondenti alle operazioni di vendita dell'Imposta in virtù di quanto disposto nell'articolo 143 di questa Legge, ne di quelli corrispondenti ai beni e servizi utilizzati per la realizzazione delle stesse. Due. Non si considerano forniti per la realizzazione di un viaggio i seguenti servizi: 1º. Le operazioni di compravendita o cambio valuta estera. 2º. Le spese di telefono, telex, corrispondenza ed altri analoghi realizzati per l'agenzia". Si veda la Decisione del Tribunale Economico-Amministrativo Centrale del 15 giugno 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º.

[27] Si veda CUBERO TRUYO, A.: *El Impuesto sobre el valor añadido (II),* cit., pag. 794.

[28] Senza pregiudizio alcuno, secondo quanto dichiara l'art. 147 I Legge IVA, "le agenzie di viaggio a cui si applica questo regime speciale potranno effettuare le loro detrazioni nei termini stabiliti nel Volume VIII di questa Legge".

[29] Risulta necessario, secondo le parole del Ministro dell'Industria, Energia e Turismo, José Manuel Soria, una revisione del regime tributario speciale delle agenzie di viaggio. In alcuni casi la CdGCE si pronuncerà sulla tassazione del margine lordo (base imponibile) con aliquota generale, in quanto la Direttiva IVA non specifica il tipo di aliquota a cui deve essere gravato. Si sostiene che i servizi alberghieri e di accoglienza sono tassati al 10% mentre i servizi di agenzia al 21%. Si veda a proposito:

Innovazione e Diritto

Buona parte di quanto sopra indicato, risponde allo schema di determinazione semplice, operazione per operazione, della base imponibile; regola generale secondo l'art. 52. 2 del Regolamento dell'IVA[30] e regola unica a partire dalla Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013 (Aranzadi, CdGCE/2013/320), secondo cui qualsiasi altra opzione prevista, come accade fino alla riforma dell'IVA spagnola con la Legge 28/2014 nel diritto spagnolo, doveva scomparire.

Il legislatore spagnolo – senza nulla dire riguardo alla Direttiva 2006/112/CE - permetteva alle agenzie di viaggio il diritto di scegliere – mediante il modello 036, di dichiarazione di censimento – di liquidare l'imposta soggetta al regime speciale, operazione per operazione o in forma globale (art. 146 IVA spagnola). Optando per quest'ultima forma già scomparsa, si creavano effetti su tutte le operazioni del regime speciale per le agenzie di viaggio per 5 anni, salvo rinuncia espressa, prorogando ciò ai periodi successivi salvo indicazione contraria.

Questa opzione si basava sull'idea che ai soggetti passivi di IVA per operazione regolate dal regime speciale per le agenzie di viaggio risultava più facile determinare l'IVA in forma globale e non operazione per operazione, così come si pensava anche che agli stessi soggetti risultava più facile incorporare nel processo di determinazione della base imponibile, l'IVA che incideva sui clienti e sul prezzo globale ad essi applicato. Per questo, l'art. Due 2º Legge IVA spagnola imponeva una formula correttiva e logica (una semplice regola di tre) in cui la base imponibile si otteneva moltiplicando il risultato per 100 e dividendo il prodotto per 100 più l'aliquota normale dell'imposta. La conseguenza di questa opzione per la determinazione della base imponibile, era che l'importo che incideva sul cliente incorporava dunque l'IVA pagata , la quale invece doveva essere considerata a parte per poter definire la somma effettivamente pagata e per questo da utilizzare da parte del soggetto passivo nei confronti del Fisco. L'opzione veniva definita globale in quanto questa formula non si riferiva ad ogni operazione (a cui invece rispondeva la formula precedente) ma all'insieme delle operazione per ogni periodo di imposta.

Il già vigente art. 146 Tre Legge IVA affermava anche che la base imponibile in nessun caso potrà risultare negativa. Tuttavia, allorché la base imponibile è determinata globalmente, l'importo detraibile che eccede l'importo da cui deve essere effettuata la sottrazione può esser aggiunto agli importi da detrarre durante i periodi d'imposta immediatamente successivi. Questa possibilità non poteva alterare la somma effettivamente versata per l'IVA, o si optava dunque

http://www.finanzas.com/noticias/economia/20120925/gobierno-revisara-regimen-especial-1546525.html (Consulta, 10 dicembre 2012).

[30]Approvato dal Decreto Reale 1624/1992, del 29 dicembre, *B.O.E.* n. 314, di dicembre.

Innovazione e Diritto

per il metodo operazione per operazione o si optava per il metodo di determinazione globale comunque la cifra dell'IVA in ogni caso doveva essere la stessa. Per questa ragione l'Amministrazione Tributaria ha seguito da vicino e con assidua frequenza che l'applicazione dei metodi avvenisse in modo corretto, in quanto nel caso del metodo globale è più facile che si insinui la frode fiscale[31].

Oggi questa opzione è scomparsa con decorrenza del 1 gennaio 2015. Forse le riforme future delle Direttive in materia di IVA accettano questa forma di determinazione della base imponibile, che fu proposta già dalla Presidenza spagnola del Consiglio dell'Unione Europea durante il primo semestre del 2010[32].

La riforma della Legge IVA con decorrenza del 1 gennaio deroga l'attuale contenuto dell'art. 146 IVA. Così il nuovo art. 146 e il già vigente art. 147, relativo alle detrazioni.

4. Determinazione della quota dovuta tenendo conto del diritto di detrazione dell'importo globale dall'IVA dovuta di cui beneficia il cliente-soggetto passivo dell'IVA, che acquista viaggi da altri operatori tassati dal regime speciale delle agenzie di viaggio e nuove facoltà di rinuncia al regime speciale

Come già evidenziato il regime speciale dell'IVA delle agenzie di viaggio si applica anche se il cliente-viaggiatore è un imprenditore che, per esempio, acquista un pacchetto di alloggio e trasporto per questioni di affari a cui dovrà partecipare l'imprenditore stesso, l'amministratore o uno dei dipendenti della sua azienda. Questo purché si realizzino tutti gli altri requisiti richiesti, ossia, che le agenzie di viaggio o simili vendano il viaggio agendo in nome proprio nei confronti dei viaggiatori (per il caso, imprenditore o professionista) e utilizzino per la realizzazione del viaggio cessione di beni e prestazioni di servizi offerti da altri imprenditori o professionisti. Ovviamente, per il cliente-imprenditore che acquista il viaggio, l'IVA subita e pagata è un costo imprenditoriale, per questo gli interessa conoscere bene i dati per dedurre l'iva dovuta secondo lo schema del regime generale dell'IVA (IVA a valle – IVA a monte).

Il legislatore spagnolo è cosciente del fatto che in un regime di assoluta trasparenza, il cliente pur di conoscere l'importo reale dell'IVA richiesta, è capace di identificare il margine lordo

[31] Come afferma chiaramente la Disposizione del Tribunale Economico- Amministrativo Centrale del 15 giugno 2005 (Aranzadi, J.T./2005/1114), F.J. 5º: "Nessuna delle due opzioni può portare a differenziazioni per quanto riguarda la determinazione quantitativa della base imponibile in quanto,ne la Sesta Direttiva stabilisce la possibilità alcuna perché si verifichi ciò, ne tantomeno l'articolo 145 della nostra Legge, che anzi delimita molto chiaramente quale deve essere l'importo, la quantificazione economica della base imponibile".

[32] Cfr. AA.VV.: "Fiscalidad de la Unión Europea durante la Presidencia Española del Consejo de la U.E.", *Boletín Económico del I.C.E, n. 2996,* dal 1 al 15 settembre 2010.

Innovazione e Diritto

dell'affare e con questo identificare i possibili abusi sul prezzo applicato. Nel regime speciale delle agenzie di viaggio la base imponibile è il valore aggiunto, l'aumento del prezzo che il fornitore da a un determinato servizio o cessione di un bene; a differenza delle operazioni svolte in regime ordinario in cui la base imponibile è la controprestazione del bene o servizio, nel quale rientra il valore aggiunto di tutti gli operatori economici che hanno preso parte alla catena produttiva; valore aggiunto che l'acquirente ignora.

Il legislatore, consapevole del fatto che una perfetta e fedele definizione in fattura della base imponibile come del margine dell'agenzia di viaggio e dell'IVA riscossa (aliquota IVA standard sul margine lordo) possano far conoscere al cliente il valore aggiunto, ha previsto la possibilità di non far indicare obbligatoriamente e separatamente nella fattura anche la somma riscossa, in quanto questa si considererà compresa nel prezzo totale del servizio (ex art.142 I IVA spagnola).

Ma come abbiamo già detto, e se il cliente è un imprenditore? Ovviamente in questo caso, al cliente-imprenditore interessa conoscere la cifra delle somme pagate, in quanto nella sua autoliquidazione come soggetto passivo d'Imposta (IVA a valle-IVA a monte) ha bisogno di questo dato, ne beneficia, in quanto per lui è meglio se l'IVA pagata è maggiore, perché in questo modo ha da incassare o nel suo caso meno da versare al fisco.

Per questo, al cliente-imprenditore sarà permesso, nel caso in cui le cessioni di beni e prestazioni di servizi siano condotte tutte all'interno dell'ambito spaziale dell'imposta, di richiedere, con il titolo di "importi di IVA inclusa nel prezzo" [non potrà aggiungersi al prezzo], l'indicazione di una somma oggetto di valutazione, che risponda alla seguente formula: una cifra ottenuta moltiplicando il prezzo totale dell'operazione per 6 e dividendo il risultato per 100. "Si riterrà che siffatti importi siano direttamente trasferiti sull'impresa o sul professionista destinatario della fornitura e da questo sopportati". (ex art. 142 II. IVA spagnola)[33]. Ciò significa che l'importo risultante da questa operazione sarà utile solo al cliente-imprenditore ma non all'agenzia di viaggi o operatore economico che vende il viaggio e su cui grava l'IVA. L'agenzia di viaggio o simile doveva versare al Fisco la quantità reale dell'IVA, risultante dall'applicazione dell'aliquota IVA standard sul margine lordo[34].

[33] Cfr. Consultazione obbligatoria della D.G.T. n. 0823-04, del 30 marzo.

[34] Un esempio su come va applicato questo precetto: un'agenzia di viaggi con sede a Siviglia organizzò (in nome proprio e con mezzi esterni) un viaggio che includeva trasporto, alloggio e altri servizi. Detto viaggio fu venduto dall'agenzia a un cliente-imprenditore per far partecipare uno dei suoi impiegati a una fiera del turismo a Napoli.

Il prezzo del viaggio che l'agenzia richiedeva al cliente era di 5000 euro. Il cliente imprenditore ricorreva alla possibilità di verificare l'importo dell'IVA in fattura. L'Importo dell'IVA (prevista) presente in fattura appariva sotto la denominazione di "IVA inclusa nel prezzo" ossia 5000x6/100 = 300 euro. In fattura apparivano versati: Totale:700 euros (5.000 – 300); IVA inclusa nel prezzo= 300 euro; Somma= 5000 euro. L'IVA così indicata,

Innovazione e Diritto

La CdGCE nella Sentenza del 26 settembre 2013, paragrafo 85 a 106, tratta proprio questa questione dopo aver considerato che questa previsione dell'IVA per il viaggiatore-imprenditore-consumatore è contraria al diritto comunitario. La Corte considera che questa possibilità di detrazione dell'IVA pagata, che non è quella riscossa effettivamente dal venditore del viaggio, non è prevista nella Direttiva IVA, questo perché 'importo da dedurre al cliente-imprenditore deve coincidere effettivamente con quelle riscosso dall'operatore turistico. A parer nostro, quanto ritenuto dalla Corte è condivisibile, in quanto proprio la normativa spagnola generava una distorsione nel processo di applicazione dell'Imposta sui rapporti commerciali e impediva all'imprenditore acquirente di dedurre il vero importo dell'IVA versata.

La possibilità offerta dalla Legge spagnola prima della riforma, era contraria al contenuto richiesto nelle fatture, presente nell'art. 226 della Direttiva IVA. Allo stesso tempo, questa possibilità era data solo nel caso in cui il servizio veniva effettuato in Spagna, pertanto la disposizione in questione è discriminatoria. Essa si applica soltanto a cessioni e prestazioni effettuate in Spagna, con la conseguenza che, se le cessioni o prestazioni sono effettuate in altri Stati membri, non è possibile alcuna detrazione. L'articolo 309 della direttiva 2006/112, che concerne solo cessioni e prestazioni effettuate al di fuori dell'Unione europea, non può giustificare una tale disposizione.[35].

Tale questione è stata trattata dal legislatore spagnolo nella riforma IVA entrata in vigore il 1 gennaio 2015. La Legge di riforma IVA n. 28/2014, in sintonia con la giurisprudenza della CdGCE, affronta il problema eliminando l'IVA prevista. L'art. 142 Legge IVA a seguito della riforma rimane costituito solo dal primo comma essendo stato eliminato il secondo in passato vigente. In questo modo, questo articolo stabilisce semplicemente che "Nelle operazioni a cui si applica il presente regime speciale, i soggetti passivi non devono indicare separatamente sulle loro fatture importi trasferiti che, se presenti, sono considerati inclusi nel prezzo dell'operazione". Tuttavia, questo approccio, di certo non chiarisce la questione, anzi, in realtà

effettivamente, non era quella pagata. Immaginiamo che i costi furono i seguenti: Trasporto 1000, alloggio 1000, e biglietto per la fiera del turismo 1000; totale spese = 3000. Il margine lordo (base imponibile) era costituito dalla differenza fra il prezzo applicato al cliente e il totale spese 5000-3000=2000, il quale veniva tassato con un'aliquota IVA del 21%. 2000 x 21%=420, importo reale dell'IVA applicata. Dunque quella di 300 euro era semplicemente di facciata per il cliente-imprenditore, ma in realtà l'IVA riscossa era di 420 euro.
Una visione pratica del regime speciale delle agenzie di viaggio in Spagna è consultabile nel A.-GASCÓN ORIVE: *Tributación. I.V.A. práctico,* C.E.F., 2010, pagg. 381 a 389.

[35] Cfr. Consulta obbligatoria della D.G.T. n. 0823-04, del 30 marzo, in cui risultava chiaro che solo l'IVA prevista era destinata agli imprenditori o professionisti destinatari dei servizi sempre che realizzino i loro servizi nel territorio spagnolo di applicazione dell'imposta. Per una maggiore comprensione del principio di non discriminazione nel diritto europeo, si veda BIZIOLI, G.: "Il principio di non discriminazione", in DI PIETRO, A.- TASSANI, T. (a cura di): *I principi...,* cit., pagg. 191 a 232.

Innovazione e Diritto

la complica, poiché sembra che solo il cliente-consumatore imprenditore potrà conoscere la propria IVA versata sempre se l'agenzia di viaggi o altro operatore simile che vendono il viaggio indichi nella fattura l'importo reale. L'indicazione dell'IVA rimane a discrezione del venditore e soggetta all'ambito di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, e senza volerlo, causerà al cliente-imprenditore-consumatore finale l'impossibilità di detrazione dell'IVA pagata, diventando in questo modo un costo imprenditoriale, elemento questo che va contro la filosofia stessa dell'Imposta.

Consideriamo che nel quadro normativo e giurisprudenziale attuale la soluzione non lascia dubbi. L'art. 308 della Direttiva 112/2006/CE, negli articoli che regolano il regime speciale della agenzie di viaggio, recita chiaramente: "Per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio è considerato come base imponibile e come prezzo al netto dell'IVA, ai sensi dell'articolo 226, punto 8), il margine dell'agenzia di viaggio, ossia la differenza tra l'importo totale, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore.

Il punto 8) dell'art. 226 stabilisce i requisiti obbligatori riguardanti il contenuto delle fatture, prescrivendo che bisogna indicare: "la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario".

Dunque, a parer nostro, la Direttiva IVA e l'interpretazione fatta dalla CdGCE il 26 settembre 2013 è chiara, quando afferma che quanto contemplato dall'IVA spagnola, è contro il sistema di liquidazione dell'IVA e il contenuto richiesto in fattura. Pensiamo che, in ogni caso, incluso se il cliente- consumatore finale è una persona fisica e non un imprenditore, dovrebbe essere indicato nella fattura l'importo reale riscosso, affinché i clienti-imprenditori-consumatori finali, possano dedurla (ricorderemo mediante la formula IVA a valle meno IVA a monte). Altro approccio, che pensiamo sia contrario al diritto comunitario è quello espresso nella nuova regolamentazione dalla riforma della Legge 28/2014, del 27 novembre, che modifica l'IVA spagnola. Il Legislatore inciampa nuovamente in questo, ma in realtà l'errore è stato commesso dalla Commissione Europea la quale esaminò dinanzi la CdGCE solo il paragrafo II dell'ex art. 142 IVA (l'IVA prevista del 6% sul prezzo applicato al cliente) e non il paragrafo I, in cui non si obbliga ad indicare in fattura separatamente dalla base imponibile (= margine lordo) l'importo riscosso (applicazione dell'aliquota standard sul margine lordo).

Innovazione e Diritto

In riferimento a ciò che stiamo analizzando, la riforma dell'IVA offre una nuova soluzione, in questo modo l'art. 147 un tempo destinato alla regolamentazione delle "detrazioni" passa ora a regolamentare un nuovo "Caso di non applicazione del regime speciale" e le detrazioni passano ad essere regolamentate dall'art.146. L'art. 147 recita così: "Secondo quanto disposto nell'art. 142 di questa Legge, i soggetti passivi potranno non applicare il regime speciale previsto in questo Capitolo e applicare il regime generale dell'imposta, operazione per operazione, in base ai servizi prestati e in base al fatto se si tratti o meno di destinatari aziendali o professionali che abbiamo diritto alla detrazione o rimborso dell'imposta sul Valore Aggiunto secondo quanto previsto nel Titolo VIII di questa Legge".

Si stabilisce in questo modo una nuova competenza delle agenzie di viaggio o simili perché possano decidere di situare un'operazione concreta, prevista per natura nel regime speciale delle agenzie di viaggio, nel regime generale, se il cliente-imprenditore-consumatore finale sia un imprenditore ed agisca come tale. Questo fu un elemento per il quale la Spagna lottò molto quando assunse la Presidenza del Consiglio nella prima metà dell'anno 2010, e per il quale non si raggiunse un accordo[36], ma che fu ben accetto dai professionisti del settore spagnolo delle agenzie di viaggio che applaudirono a favore del suo inserimento[37]. Grazie a ciò al cliente-imprenditore-consumatore era permessa la detrazione dell'IVA pagata e indicata in fattura, ma ciò provocò anche un aumento dei costi delle agenzie di viaggio o simili che vendono pacchetti di viaggio. Deduciamo quindi che la detrazione dell'IVA pagata potrà avvenire secondo lo schema normale previsto nel Titolo VIII della Legge per le cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di altri imprenditori o professionisti, riferendosi al complesso procedimento di detrazione internazionale dell'IVA nello Stato membro nel quale i servizi e beni sono stati di fatto prestati e consumati, come ad esempio il servizio di alloggio[38].

A proposito di questo grande cambiamento, dobbiamo considerare che le Direttive IVA hanno permesso questa possibilità, che è stata poi adottata anche da altri sistemi giuridici, come quello svedese. Bisognerà vedere se la Spagna sarà di nuovo oggetto di contestazioni da parte

[36] *Si veda* AA.VV.: *Fiscalidad de la Unión Europea...,* cit., pag. 19.

[37] Secondo David Gómez Aragón, Coordinatore del gruppo di lavoro delle Agenzie di Viaggio e IVA della Confederazione Spagnola delle Agenzie di Viaggi, "permette alle agenzie di concorrere allo stesso modo con i fornitori di servizi nella vendita di viaggi tutto compreso". Si veda l'articolo "Il Governo include nella riforma tributaria la possibilità di rinunciare al REAV in determinati casi" in ://www.nexotur.com/nexotur/gobierno/incluye/reforma/tributaria/posibilidad/renunciar/al/reav/determinados/casos/68997/, 30 giugno 2014.

[38] Come considerato dagli operatori nel settore turistico, come nel caso di PÉREZ SOTOCA, D.: "Régimen especial de agencias de viajes: habemus reforma", pubblicato in http://www.hosteltur.com/160310_regimen-especial-agencias-viajes-habemus-reforma.html, il 26 giugno 2014.

Innovazione e Diritto

della CdGCE circa la non corretta applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio.

5. Conclusioni

L'importanza del criterio amministrativo spagnolo sull'applicazione del modello basato sul cliente rispetto al modello basato sul viaggiatore fu contestato dalla CdGCE, la quale sosteneva che, in forza della normativa vigente (e conformemente alla prassi negli altri Stati membri), il regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio doveva essere applicato unicamente quando il cliente era il viaggiatore.

Riguardo alle pressioni del settore turistico, il Regno di Spagna tiene per se la sfida di inglobare la modifica della Direttiva IVA per far si che qualsiasi Stato membro possa decidere con riferimento alle agenzie viaggi o operatori simili la determinazione in maniera globale della base imponibile nell'ambito del regime speciale, cosa che la Sentenza della CdGCE del 26 settembre 2013 ha dichiarato come contraria al diritto comunitario.

Allo stesso modo, consideriamo che, alla luce dell'attuale quadro comunitario, a causa della nuova possibilità (di ispirazione svedese) offerta dalla riforma della Legge IVA spagnola a partire da gennaio 2010, la quale permette la rinuncia al regime speciale nel caso in cui il cliente fosse un imprenditore con diritto di detrazione dell'IVA, potrebbero crearsi di nuovo problemi in Spagna per quanto riguarda l'applicazione corretta del regime speciale dell'IVA per le agenzie di viaggio, che rimane obbligatorio nel caso in cui si realizzino tutti i requisiti richiesti per la sua applicazione.

A parer nostro, ed indipendentemente da quanto stabilito dal nuovo regolamento, in ogni caso e per tutti i clienti dovrebbe essere indicato fedelmente in fattura la base imponibile e l'IVA reale sul margine dell'agenzia di viaggio, la quale si ripercuote comunque sul consumatore finale qualunque esso sia: cliente, altra agenzia di viaggio, imprenditore, professionista o cittadino medio. Un altro approccio dunque contrario al diritto comunitario vigente fino a quando non si verifica una modifica della Direttiva IVA. Modifica, tra l'altro, necessaria, a favorire una maggiore armonizzazione dato che il regime speciale analizzato è un regime complesso su cui tutti gli Stati membri regolano in modo diverso aspetti di rilevante interesse. Tuttavia, questa situazione comporta differenze nell'applicazione del regime speciale all'interno della Comunità, il che non è compatibile con il corretto funzionamento del mercato interno e comporta distorsioni della concorrenza tra gli operatori residenti in Stati membridiversi.

Innovazione e Diritto