



Bruxelles, 6.5.2020
COM(2020) 168 final

COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO
a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio

1. CONTESTO

A norma dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto¹ ("la direttiva IVA"), il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga a tale direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Poiché tale procedura prevede una deroga ai principi generali dell'IVA, secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) tali deroghe devono essere proporzionate e avere una portata limitata.

Con lettera protocollata dalla Commissione il 10 febbraio 2020 la Danimarca ha chiesto l'autorizzazione ad applicare una misura di deroga all'articolo 308 della direttiva IVA. A norma dell'articolo 395, paragrafo 2, di detta direttiva, la Commissione, con lettera del 10 marzo 2020, ha informato gli altri Stati membri della domanda presentata dalla Danimarca. Con lettera dell'11 marzo 2020 la Commissione ha comunicato alla Danimarca che disponeva di tutti i dati ritenuti necessari per valutare la domanda.

Di norma nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio, in conformità all'articolo 308 della direttiva IVA, la base imponibile è 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. Scopo della deroga chiesta dalla Danimarca è stabilire una norma che determini il costo del trasporto passeggeri di cui tener conto nel calcolo del margine di profitto dell'agenzia di viaggio quando nella catena di operazioni vi sono parti strettamente collegate. Tale costo sarà il pagamento ricevuto dall'ultima società nella catena che non è strettamente collegata all'agenzia di viaggio.

2. IL REGIME DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Il regime speciale dell'IVA, di cui agli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA, è stato introdotto a causa della particolare natura del settore. I servizi offerti dalle agenzie di viaggio consistono generalmente in un pacchetto di servizi, comprendenti in particolare trasporto e alloggio forniti da terzi. Tali pacchetti sono poi venduti dalle agenzie di viaggio, a proprio nome, ai loro clienti. Vi sono casi in cui, a motivo della complessità e dell'ubicazione dei servizi forniti, è particolarmente difficile applicare le norme ordinarie sul luogo di imposizione, sulla base imponibile e sulla detrazione dell'imposta assolta a monte.

A norma dell'articolo 307 della direttiva IVA, tutte le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica. La base imponibile è costituita dal margine di profitto realizzato dall'agenzia di

¹ GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

viaggio per la fornitura di un pacchetto turistico e, pertanto, l'agenzia di viaggio non ha il diritto di detrarre l'IVA a monte. Il luogo di imposizione della prestazione dell'agenzia di viaggio è quello in cui l'agenzia ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale effettua la prestazione di servizi unica o, in mancanza di queste, il luogo del domicilio o della residenza abituale.

Il regime speciale dell'IVA persegue due obiettivi:

- a) semplificare l'applicazione delle norme UE in materia di IVA per tali prestazioni, in particolare affinché l'agenzia di viaggio non sia obbligata a registrarsi ai fini dell'IVA in ciascuno degli Stati membri in cui sono prestati i servizi acquistati dalla stessa;
- b) assicurare che il gettito IVA venga versato allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale di ogni componente individuale della singola prestazione di servizi, in modo che l'IVA relativa ai servizi fruiti durante il viaggio, quali gli alberghi, i ristoranti o i trasporti, vada allo Stato membro in cui il viaggiatore riceve il servizio e l'IVA sul margine dell'agenzia di viaggio vada invece allo Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha stabilito la propria sede.

3. LA DOMANDA

A norma dell'articolo 395 della direttiva IVA la Danimarca chiede che il Consiglio, deliberando su proposta della Commissione, la autorizzi ad applicare una misura speciale di deroga all'articolo 308 della direttiva IVA per quanto riguarda la determinazione della base imponibile che deve essere applicata nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio quando le parti che intervengono nelle operazioni effettuate dall'agenzia di viaggio sono strettamente collegate. In questi casi il costo del trasporto passeggeri che deve essere preso in considerazione nel calcolo del margine di profitto dell'agenzia di viaggio non dovrebbe essere il pagamento al soggetto passivo che è strettamente collegato, ma il pagamento ricevuto dall'ultima società nella catena di operazioni che non è strettamente collegata all'agenzia di viaggio.

La Danimarca sostiene che l'introduzione della misura di deroga sia necessaria per lottare contro le frodi nel settore delle agenzie di viaggio. Numerose agenzie di viaggio hanno ridotto il loro pagamento dell'IVA istituendo controllate che acquistano biglietti aerei presso le compagnie aeree per rivenderli poi all'agenzia di viaggio ad un prezzo artificialmente elevato. Ciò si traduce in una diminuzione dei profitti per l'agenzia di viaggio e, quindi, in una base imponibile ridotta. La controllata, invece, ottiene margini di profitto insolitamente elevati. Tuttavia, in Danimarca l'acquisto e la vendita di biglietti aerei internazionali sono operazioni di trasporto passeggeri ad aliquota zero. Per questo motivo la controllata non deve dichiarare o versare IVA su tali acquisti e vendite.

Secondo le stime dell'Agenzia delle entrate danese, la perdita di IVA dovuta a tale pratica è aumentata passando da 3,5 milioni di DKK nel 2014 a 25,0 milioni di DKK nel 2017. Tale perdita continuerà molto probabilmente ad aumentare nei prossimi anni. Inoltre tale

pratica abusiva conferisce un vantaggio concorrenziale alle agenzie di viaggio che la utilizzano già, costringendo altre agenzie di viaggio ad adottare la stessa pratica abusiva al fine di rimanere competitive.

Stabilendo che il pagamento ricevuto dall'ultima società nella catena di operazioni che non è strettamente collegata all'agenzia di viaggio costituirà il costo utilizzato per calcolare il margine dell'agenzia di viaggio, la Danimarca limiterebbe tale pratica abusiva nel settore delle agenzie di viaggio.

4. IL PARERE DELLA COMMISSIONE

Quando la Commissione riceve una richiesta a norma dell'articolo 395 della direttiva IVA, la esamina per verificare che sussistano le condizioni fondamentali per concedere la deroga, ovvero che la misura specifica proposta semplifichi le procedure per i soggetti passivi e/o per l'amministrazione fiscale o che consenta di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. In questo contesto la Commissione ha sempre adottato un'impostazione moderata e prudente affinché le deroghe non compromettano il funzionamento del regime generale dell'IVA, siano di portata limitata, necessarie e proporzionate.

Qualsiasi deroga alle norme stabilite per il regime delle agenzie di viaggio va pertanto utilizzata in ultima istanza e come misura di emergenza e deve offrire garanzie quanto alla necessità e alla natura eccezionale della deroga concessa.

Dalla domanda risulta che la misura mira a contrastare la pratica abusiva della riduzione di un margine che serve da base imponibile per le operazioni contemplate dal regime speciale delle agenzie di viaggio. Tale riduzione è dovuta al fatto che in Danimarca la fornitura di biglietti aerei internazionali è soggetta a un'aliquota zero e pertanto su tali operazioni l'IVA non viene né dichiarata né pagata. In altri termini, in Danimarca le prestazioni di questo tipo non rientrerebbero nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio. I servizi della Commissione non concordano con la valutazione secondo cui tali prestazioni non rientrerebbero nel regime speciale delle agenzie di viaggio e potrebbero quindi beneficiare dell'esenzione applicabile al trasporto passeggeri.

La CGUE, nella causa *Madgett e Baldwin*², ha dichiarato che le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di giri turistici sono del pari valide nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, ma effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività, quale l'attività alberghiera. Un'interpretazione che limitasse l'applicabilità dell'articolo 26 della sesta direttiva (ora articoli da 306 a 310 della direttiva IVA) solo ad operatori economici quali agenzie di viaggi o organizzatori di giri turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini,

² Sentenza del 22 ottobre 1998, causa C-94/97, *Madgett e Baldwin*, EU:C:1998:496.

avrebbe per effetto di far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la qualifica formale dell'operatore economico.

Inoltre la CGUE, nella causa *Alpenchalets Resorts*³, ha dichiarato che la mera messa a disposizione, da parte di un'agenzia di viaggio, di un alloggio per vacanze preso in locazione da altri soggetti passivi, o una siffatta prestazione di soggiorno per vacanze abbinata alla prestazione di servizi accessori complementari, a prescindere dall'importanza di tali servizi accessori, costituisce una prestazione unica rientrante nel regime speciale delle agenzie di viaggio.

Va osservato che la CGUE, nelle cause *Commissione europea/Regno di Spagna*⁴ e *Commissione europea/Repubblica federale di Germania*⁵, ha stabilito che il regime speciale si applica non solo ai servizi prestati direttamente al viaggiatore, ma anche ai servizi prestati a qualsiasi cliente, comprese le operazioni tra imprese.

Pertanto la mera fornitura di biglietti aerei da parte di un'agenzia di viaggio o di un organizzatore di giri turistici rientra nel regime speciale delle agenzie di viaggio. Anche quando tale operazione è effettuata da un soggetto passivo diverso da un'agenzia di viaggio o da un organizzatore di giri turistici, come nel caso di una controllata dell'agenzia di viaggio, rientra nel regime speciale delle agenzie di viaggio. Il fatto che il cliente non sia il viaggiatore non osta all'applicazione del regime speciale.

Nella causa *Alpenchalets Resorts* la CGUE ha inoltre stabilito che le operazioni effettuate da un'agenzia di viaggio per la realizzazione di un viaggio sono considerate, ai fini del trattamento fiscale, come una prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio al viaggiatore. Pertanto, poiché la messa a disposizione di alloggi per vacanze rientra nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio, il relativo trattamento fiscale non segue le norme applicabili alla messa a disposizione di alloggi per vacanze, ma è invece disciplinato dal regime speciale stabilito dalla direttiva IVA per la prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio.

Ne consegue quindi che la fornitura di biglietti aerei da parte della controllata, in quanto già coperta dal regime delle agenzie di viaggio, non può essere considerata un trasporto passeggeri ad aliquota zero. Tale prestazione sarà tassata nell'ambito del regime, il che comporta l'applicazione dell'aliquota normale e la determinazione della base imponibile a norma dell'articolo 308 della direttiva IVA.

Tenuto conto di quanto precede, la Commissione è giunta alla conclusione che una deroga che consenta all'agenzia di viaggio di calcolare la base imponibile nell'ambito del

³ Sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

⁴ Sentenza del 26 settembre 2013, C-189/11 et al., *Commissione europea/Regno di Spagna*, EU:C:2013:587.

⁵ Sentenza dell'8 febbraio 2018, C-380/16, *Commissione europea/Repubblica federale di Germania*, EU:C:2018:76.

regime delle agenzie di viaggio basando il proprio costo sul pagamento ricevuto dall'ultima società nella catena di operazioni che non è strettamente legata all'agenzia di viaggio non è considerata una soluzione adeguata per contrastare le pratiche abusive in questo settore.

La Danimarca dovrebbe invece garantire che le disposizioni del regime delle agenzie di viaggio si applichino anche alle operazioni effettuate da controllate che agiscono in qualità di intermediari.

Più in generale, la Commissione desidera sottolineare che sta attualmente valutando l'applicazione e l'attuazione del regime speciale delle agenzie di viaggio negli Stati membri⁶. Una consultazione pubblica online offrirà alle autorità degli Stati membri, alle imprese e al grande pubblico l'opportunità di contribuire a tale valutazione.

5. CONCLUSIONI

Sulla base degli elementi che precedono la Commissione si oppone alla domanda presentata dalla Danimarca.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>