

Risposta n. 155/2024

OGGETTO: Trattamento IVA dei pacchetti turistici e dei pacchetti ospitalità

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di essere una filiale italiana della società statunitense Alfa LLC (in breve anche "Alfa LLC") e di avere come *core business* la fornitura di servizi di turismo esperienziale resi a persone che partecipano a eventi di sport, intrattenimento, moda e cultura.

L'Istante rappresenta che Alfa LLC è stata designata da Gamma quale "*Official Hospitality Provider*" per l'evento Beta.

La Società riferisce, inoltre, che:

1. Alfa LLC ha stipulato un contratto con Gamma (in seguito "Contratto Beta") nell'ambito del quale, oltre allo *status* di *Official Hospitality Provider*, le sono stati

riconosciuti diversi diritti in merito all'utilizzo non esclusivo e non trasferibile del marchio che contraddistingue l'evento Beta e di tutti i marchi da questo derivati, l'accesso e la gestione del sito ufficiale di Beta, nonché la creazione concordata di specifici profili *social* al fine di promuovere l'attività di vendita dei pacchetti esperienziali offerti e di effettuare l'attività di *marketing*;

2. conseguentemente, Alfa LLC e l'Istante hanno stipulato un contratto (i.e. "*Sales Support and Services Agreement*") che disciplina le attività che quest'ultima dovrà rendere a Alfa LLC in merito alla vendita dei pacchetti esperienziali e dei *ticket* di accesso all'evento;

3. allo scopo di dare esecuzione a tale contratto, le medesime parti stipuleranno un *Limited Assignment Agreement* mediante il quale Alfa LLC cede all'Istante il Contratto che ha stipulato con Gamma (i.e. Contratto Beta) , previa accettazione da parte di quest'ultimo;

4. la Società dunque "*succederà ad Alfa LLC nei diritti e nelle obbligazioni relative all'acquisto e alla vendita al pubblico - compresi i subdistributori - dei ticket di ingresso agli eventi anche all'interno dei pacchetti sottorappresentati*";

5. l'Istante pertanto svolgerà sia l'attività di vendita di pacchetti esperienziali sia servizi di *marketing* e *support management* resi a Alfa LLC, fermo restando che quest'ultimi servizi "*non sono oggetto di analisi del presente interpello*";

6. l'ospitalità offerta dalla Società comprenderà, a seconda dei pacchetti scelti, "*viaggi, pernottamenti, servizi di ristorazione e catering, accoglienza presso le città che ospiteranno i giochi, oltre a biglietti per gli ingressi alle sedi dell'evento. Nel dettaglio l'offerta della Società in relazione a detto evento verterà su due direttrici*:"

- *Pacchetti turistici (Travel packages): comprensivi di alloggio, servizi di ospitalità, trasporto e ticket di accesso all'evento. Tali pacchetti comprendono sempre almeno due tra le seguenti categorie di servizio: a) trasporto, b) alloggio, c) servizi turistici non accessori al trasporto e all'alloggio che costituiscono parte significativa del pacchetto turistico. Nella specie i servizi di cui alla lettera c) comprendono il biglietto di accesso all'evento, Food and beverage, entertainment e concierge.*

- *Pacchetti ospitalità (Hospitality packages): composti da biglietto di accesso all'evento e servizi di ospitalità (Food and beverage, entertainment e concierge). A differenza dei travel packages gli hospitality packages non comprendono mai alloggio e/o trasporto."*

7. in base al Contratto Bata sopra menzionato, Alfa LLC - in virtù dei diritti acquisiti come *Official Hospitality Provider* - si obbliga a vendere i pacchetti esperienziali secondo un piano operativo concordato con Gamma e a riconoscere quest'ultima tre tipi di retribuzione:

- il "*minimum guarantee*", che costituisce l'ammontare minimo riconosciuto da Alfa LLC a Gamma per la vendita dei pacchetti esperienziali indipendentemente dai ricavi/profitti derivanti dalla loro vendita;

- la "*revenue share*", che corrisponde al 20% dei ricavi conseguiti da Alfa LLC sulle vendite dei pacchetti esperienziali. Inoltre, all'appendice 3 del Contratto è specificato che la differenza tra il *minimum guarantee* e la *revenue share* dovrà essere corrisposto per intero da Alfa LLC a Gamma;

- il "*profit share*", pari al 30% dei profitti ottenuti da Alfa LLC nella vendita dei suddetti pacchetti durante l'intera durata dell'evento. Tale importo dovrà essere corrisposto entro sei mesi dalla conclusione dell'evento.

8. in virtù del contratto "*Sales Support and Services Agreement*" e del "*Limited Assignment Agreement*", l'Istante consegnerà i ricavi per la vendita dei pacchetti e sosterrà i costi per la loro composizione, che le saranno fatturati da Gamma con applicazione dell'IVA ad aliquota ordinaria. "*Nello specifico, la Società supporterà le seguenti tipologie di costi:*

a. Costi generali:

i. amministrativi, di compliance e di merchandise

ii. di produzione, come ad esempio, la costruzione della struttura nella quale verrà effettuata l'attività di intrattenimento, costi decorativi, mobilio, utenze, costi per l'illuminazione, per la sicurezza, per il packaging e la distribuzione del pacchetto, IT e Digital costs etc.

b. Costi direttamente afferenti ai singoli pacchetti venduti:

i. Hotels

ii. Catering

iii. Costo del biglietto di accesso all'evento

iv. Costi di trasporto interno

v. "Minimum guarantee", "Revenue share" e "Profit share".";

Da ultimo, l'Istante fa presente che:

- i biglietti di ingresso alle diverse manifestazioni dell'evento Beta possono essere acquistati dall'utilizzatore finale solamente in combinazione con uno dei servizi messi a disposizione dalla Società;

- è possibile acquistare servizi aggiuntivi o diverse composizioni di servizi - con conseguente adeguamento del prezzo - consentendo così al cliente di personalizzare la propria esperienza;

- la valorizzazione di ogni servizio è immediatamente ricavabile dalla differenza tra l'ammontare del costo totale del pacchetto e l'ammontare del biglietto.

Ciò posto, la Società chiede:

1. con riferimento ai Pacchetti turistici, se l'articolo 74-ter, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve "Decreto IVA") consente di conteggiare nella base imponibile, fra i costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, l'ammontare dei costi relativi al "*minimum guarantee*", "*revenue share*" e "*profit share*". (**primo quesito**);

2. con riferimento ai Pacchetti ospitalità, se il biglietto d'accesso all'evento deve essere considerato quale servizio accessorio ai servizi offerti mediante il pacchetto ospitalità, con conseguente applicazione dell'articolo 12 del Decreto IVA (**secondo quesito**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al **primo quesito**, l'Istante ritiene che, ai fini dell'applicazione del regime speciale IVA di cui all'articolo 74-ter del Decreto IVA, tra i costi sostenuti "*a*

diretto vantaggio dei viaggiatori" dovrebbero essere inclusi tutti i costi che presentano un nesso diretto e immediato col pacchetto turistico.

Tale nesso, ad avviso della Società, è ravvisabile con riferimento al "*minimum guarantee*", alla "*revenue share*" e al "*profit share*", in quanto gli stessi sono sostenuti per acquistare da Gamma il diritto di vendita dei pacchetti turistici. Conseguentemente, in applicazione del regime speciale IVA di cui all'articolo 74-ter del Decreto IVA, l'imposta relativa a tali costi non potrà essere detratta nei modi ordinari previsti dall'articolo 19 del medesimo Decreto IVA.

In merito al **secondo quesito**, l'Istante ritiene che il biglietto di ingresso all'evento non abbia natura accessoria rispetto agli altri servizi esperienziali offerti, in quanto non è riscontrabile l'elemento di dipendenza funzionale che deve necessariamente intercorrere tra la prestazione accessoria e quella principale. A sostegno di tale tesi, la Società evidenzia che sebbene il cliente effettui un unico pagamento, il prezzo pagato sarà composto distintamente dal prezzo del biglietto di ingresso (conosciuto e fisso) e dal prezzo dei servizi esperienziali da lui scelti (variabile sulla base di tipologia selezionata).

Pertanto, l'Istante ritiene di dover applicare l'IVA sulla vendita dei biglietti di ingresso separatamente rispetto al corrispettivo relativo alla vendita dei pacchetti ospitalità, applicando a ciascuna prestazione il trattamento IVA che le è proprio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al **primo quesito** posto dall'Istante, non si concorda con la soluzione prospettata per le seguenti motivazioni.

Il regime speciale IVA delle agenzie di viaggio trova fondamento negli articoli da 306 a 310 della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (c.d. "Direttiva IVA"), e a livello nazionale, è disciplinato dall'articolo 74-ter del Decreto IVA e dal decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340, il cui ambito e modalità di applicazione sono state chiarite con diversi documenti di prassi (cfr. circolare n. 328/E del 1997; risoluzione n. 233/E del 2002; risoluzione n. 141/E del 2004).

In particolare, l'articolo 74-ter, comma 1, del Decreto IVA prevede che *"Le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e di turismo per la organizzazione di pacchetti turistici costituiti, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, verso il pagamento di un corrispettivo globale sono considerate come una prestazione di servizi unica. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche qualora le suddette prestazioni siano rese dalle agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari; le stesse disposizioni non si applicano alle agenzie di viaggio e turismo che agiscono in nome e per conto dei clienti."*

In sostanza, tale regime speciale IVA prevede che tutte le operazioni effettuate dall'operatore turistico per garantire il "pacchetto turistico" siano considerate come una prestazione di servizi unica, assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione dalla quale ha fornito tale prestazione.

A tal riguardo, il comma 2 del medesimo articolo 74-ter stabilisce che *"ai fini della determinazione dell'imposta, il corrispettivo dovuto dall'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da*

terzi a vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta". Il successivo comma 3 specifica che l'imposta relativa a tali costi non è detraibile.

Con riferimento al presupposto soggettivo, si ricorda che l'applicazione di tale regime speciale prescinde dalla qualificazione formale del soggetto passivo come agenzia di viaggio, in quanto *"le ragioni sottese al regime particolare ... 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"* (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 13 ottobre 2005, causa C-200/04).

Nel caso in esame, l'Istante qualifica l'insieme di servizi offerti in Italia in relazione all'evento Beta come *"Pacchetti turistici (Travel packages)"* in quanto *"comprensivi di alloggio, servizi di ospitalità, trasporto e ticket di accesso all'evento. Tali pacchetti comprendono sempre almeno due tra le seguenti categorie di servizio: a) trasporto, b) alloggio, c) servizi turistici non accessori al trasporto e all'alloggio che costituiscono parte significativa del pacchetto turistico. Nella specie i servizi di cui alla lettera c) comprendono il biglietto di accesso all'evento Beta, Food and beverage, entertainment e concierge"*.

La Società chiede se nella determinazione della base imponibile IVA di cui all'articolo 74-ter, comma 2, del Decreto IVA, fra i costi sostenuti, possano essere incluse le diverse *fee* dovute a Gamma (i.e. *"minimum guarantee"*, *"revenue share"* e *"profit share"*).

Come noto, la *ratio* del regime speciale delle agenzie di viaggio risiede nella volontà di ovviare alle difficoltà di applicazione, da parte delle agenzie di viaggio,

delle norme concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata, derivanti dalla pluralità delle prestazioni offerte e dei luoghi in cui i servizi rivolti al viaggiatore sono effettivamente erogati. (cfr. tra le tante, Corte di Giustizia UE, sentenza 29 giugno 2023, causa C-108/22, punto 21)

Infatti, la peculiarità dei servizi forniti dalle agenzie di viaggi e dai *tour operator* risiede nella loro composizione in "pacchetti turistici", costituiti da una pluralità di prestazioni (di trasporto, di alloggio, ecc.) effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato in cui l'operatore turistico è stabilito.

Per motivi di semplificazione è stato quindi previsto che l'IVA sia dovuta sulla differenza tra il corrispettivo pagato all'agenzia di viaggio ed il costo sostenuto da quest'ultima per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi. In tal modo, i servizi erogati direttamente ai clienti durante il viaggio sono assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi vengono forniti, mentre il margine destinato all'agenzia di viaggio è assoggettato ad imposizione nello Stato in cui la stessa è stabilita (cfr. risoluzione n. 233/E del 2002).

Come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il regime *de qua*, oltre a semplificare le regole relative all'IVA applicabili alle agenzie di viaggio, "*mira altresì a ripartire il gettito proveniente dalla riscossione di tale imposta in maniera equilibrata tra gli Stati membri, garantendo, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'IVA relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui si verifica il consumo finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione del gettito afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita*" (cfr. sentenza 26 settembre 2013, C-236/11, punto 50).

Pertanto, appare evidente che il richiamo ai "*costi sostenuti ... a diretto vantaggio del viaggiatore*" operato dall'articolo 74-ter, comma 2, del Decreto IVA sia da riferirsi ai beni e servizi inclusi nel pacchetto turistico e erogati direttamente al cliente, di cui la circolare n. 24 dicembre 1997, n. 328, fornisce un elenco a titolo esemplificativo ("*trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.*").

Una tale caratteristica non si riscontra nei costi relativi al "*minimum guarantee*", alla "*revenue share*" ed al "*profit share*" che, per quanto rappresentato nell'istanza e nei documenti allegati, sono pagamenti effettuati dalla Società a favore di Gamma a titolo di:

- retribuzione minima per l'acquisizione del diritto di vendita dei pacchetti esperienziali, indipendentemente dalla vendita effettiva di questi ultimi (*i.e.* "*minimum guarantee*");

- una percentuale dei ricavi e dei profitti ottenuti dalla vendita di tali pacchetti (*i.e.*, rispettivamente, "*revenue share*" e "*profit share*").

Tali *fee* rappresentano il corrispettivo chiesto da Gamma per una prestazione di servizi resa all'Istante, consistente nel riconoscere a quest'ultimo il diritto a formare, promuovere e commercializzare i pacchetti esperienziali per l'evento Beta.

Il "*minimum guarantee*", la "*revenue share*" ed il "*profit share*" non possono dunque qualificarsi come "*costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto del viaggiatore*", in quanto non direttamente rivolti a quest'ultimo. Ne consegue la loro mancata inclusione nella base imponibile di cui all'articolo 74-ter, comma 2, del Decreto IVA, sicché la relativa imposta potrà essere detratta in via ordinaria, ai sensi dell'articolo 19 del medesimo Decreto IVA.

In merito al **secondo quesito** la soluzione prospettata dall'Istante appare condivisibile.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia UE, *"una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"* (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16€ sentenza 25 febbraio 1999 causa C-349/96€ sentenza 19 luglio 2012, causa C-44/11€ sentenza 16 aprile 2015 causa C-42/14, sentenza 8 dicembre 2016, causa C-208/15 e risoluzione 1° agosto 2008, n. 337).

Questa Amministrazione ha più volte precisato che, ai fini della qualificazione di un'operazione come accessoria ai sensi dell'articolo 12, commi 1 e 2, del Decreto IVA, è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche:

- 1) deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- 2) deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- 3) deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale. (cfr., su tutte, risoluzione n. 337/E del 2008)

Da quanto emerge dall'istanza e dalla relativa documentazione presentata, non è possibile individuare un'operazione principale e un'operazione secondaria ad essa collegata da un nesso di dipendenza funzionale.

Nel caso di specie, infatti, l'Istante riferisce che i Pacchetti ospitalità (*i.e. Hospitality packages*) sono composti da biglietto di accesso all'evento e servizi di ospitalità (*Food and beverage, entertainment e concierge*) e che: "

a) il biglietto può essere acquistato dall'utilizzatore finale solamente in combinazione con uno dei servizi messi a disposizione da Alfa come descritto nell'esposizione iniziale dei fatti;

b) È possibile acquistare in aggiunta servizi ulteriori o diverse composizioni di servizi - con conseguente adeguamento del prezzo - consentendo così al cliente di personalizzare la propria esperienza;

c) la valorizzazione di ogni servizio è immediatamente ricavabile dalla differenza tra l'ammontare del costo totale del pacchetto e l'ammontare del biglietto."

In sostanza, l'Istante si impegna ad offrire agli acquirenti un pacchetto che comprende sia il titolo di accesso all'evento, sia i servizi di ristorazione, intrattenimento, *concierge* (scelti dal cliente in fase di acquisto del pacchetto a seconda delle proprie esigenze) a fronte di un pagamento "*unitario, ma composto distintamente da ingresso e servizi esperienziali*".

Nel caso in esame, tra il titolo di accesso all'evento e gli altri servizi di ospitalità compresi nel pacchetto esperienziale non è rinvenibile quel nesso funzionale tra prestazione principale e accessoria più volte citato dalla Corte di Giustizia nelle sentenze sopra richiamate. Né, sulla base di quanto rappresentato, si ravvisa la presenza di un'unica prestazione economica indissociabile nel senso chiarito dalla medesima giurisprudenza unionale. Ciascuna operazione assume quindi autonoma rilevanza ai fini IVA.

In conclusione, ad avviso della scrivente, l'imposta relativa alla vendita dei biglietti di ingresso e dei diversi servizi di ospitalità dovrà essere applicata separatamente, riservando a ciascuna operazione il relativo trattamento IVA.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)