

11739.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
iva - inversione contabile - regime
speciale per i tour operators -

Composta da:

Ernestino Luigi Bruschetta - Presidente -
Giacomo Maria Nonno - Consigliere - R.G. n. 23628/2014
Giancarlo Triscari - Consigliere relatore - Cron. *M739*
Roberto Succio - Consigliere - CC - 21/12/2021
Pierpaolo Gori - Consigliere -
ha emesso la seguente:
- Consigliere -

ORDINANZA

gr

Sul ricorso iscritto al n. 23628 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- ricorrente -

contro

(omissis) in liquidazione, (già (omissis)
(omissis)), in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis)

*6366
2024*

(omissis) elettivamente domiciliata in (omissis)
presso lo studio dei medesimi difensori;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, n. 368/1/2014, depositata in data 24 febbraio 2014;

udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 21 dicembre 2021 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che:

l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis)

(già (omissis)), un avviso di accertamento

con il quale, relativamente all'anno 2005, era stato contestato che la società non aveva provveduto, in qualità di committente, ad autofatturare ed assolvere all'Iva, secondo le regole dell'inversione contabile, conseguente alla disponibilità di un immobile ad essa affittato da una società avente sede nel (omissis) e priva di un rappresentante fiscale e di identificazione diretta in Italia; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso, sostenendone l'illegittimità, fra l'altro, in quanto in contrasto con il regime speciale dell'Iva previsto per le agenzie di viaggi e turismo di cui all'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972; il ricorso era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Torino; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che la previsione di cui all'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972, ha natura speciale e, pertanto, prevalente sulla disciplina dell'inversione contabile;

l'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a un unico motivo di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso;

considerato che:

con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 17, comma 3, e 74ter, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuto che la disciplina del regime speciale dell'Iva prevista per le agenzie di viaggi e turismo prevale, in quanto norma speciale, rispetto al regime ordinario dell'autofatturazione secondo i principi della inversione contabile;

il motivo è fondato;

la peculiarità della vicenda in esame risiede nella circostanza che la contribuente ha ricevuto, da un soggetto avente sede nel (omissis) (omissis) e privo di rappresentante fiscale e di identificazione diretta in Italia, la disponibilità di beni immobili (sottoposta al regime di territorialità in Italia ai fini Iva) con emissione di fatture senza applicazione dell'Iva, il che, secondo l'assunto dell'amministrazione finanziaria, legittimava l'applicazione dell'art. 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che la contribuente avrebbe dovuto emettere autofattura e versare l'Iva non applicata dalla società cedente; in questo ambito, inoltre, si innesta l'ulteriore profilo consistente nel fatto che la società contribuente ha incluso l'utilizzo dei suddetti beni immobili in pacchetti turistici, applicando, di conseguenza, il regime speciale dell'Iva di cui all'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972;

si è prospettata la questione, dunque, della applicabilità al caso di specie sia della disciplina dell'art. 17, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, in materia di inversione contabile, che del regime speciale dell'Iva prevista dall'art. 74ter, stesso d.P.R., per le agenzie di viaggi e turismo;

in sostanza, si tratta di definire, alla luce delle previsioni normative in esame, se sussista una incompatibilità tra il regime dell'inversione contabile ed il regime speciale dell'Iva previsto per le agenzie di viaggi e turismo e se le stesse, in particolare, sono tenute ad applicare la disciplina dell'inversione contabile nel caso in cui abbiano

ricevuto fatture da un fornitore estero per il godimento di immobili senza applicazione dell'Iva;

la pronuncia censurata ha, sul punto, ritenuto che nel rapporto tra le due previsioni normative il regime speciale di cui all'art. 74ter, cit., ha natura di disposizione speciale che prevale, pertanto, su quella generale consistente nella disciplina dell'inversione contabile e che, sul piano pratico, l'autofatturazione con indicazione dell'Iva teorica e le conseguenti registrazione delle stesse nel registro di cui all'art. 74ter, cit., nonché in quello di cui all'art. 23, cit., determinerebbe una alterazione del costo effettivamente sostenuto e l'assoggettamento all'imposta secondo la disciplina ordinaria; tale linea interpretativa seguita dal giudice del gravame non è corretta;

è pacifico che le fatture, per le quali è stata contestata l'inosservanza dell'obbligo di autofatturazione, sono state emesse da una società avente sede nel (omissis) e priva di rappresentanza fiscale e di identificazione diretta in Italia, in relazione a contratti di locazione di beni immobili in Italia;

secondo, quindi, la regola di territorialità dell'Iva di cui all'art. 7, comma 4, lett. a), d.P.R. n. 633/1972, nel testo in vigore *ratione temporis*, la suddetta prestazione era imponibile in Italia;

pertanto, in linea generale, in forza delle previsioni di cui all'art. 17, commi 2 e 3, d.P.R. n. 633/1972, obbligato al pagamento dell'Iva di cui alle prestazioni di servizi in esame era il committente, cioè la società controricorrente, che avrebbe dovuto provvedere secondo il regime dell'inversione contabile;

va precisato, in particolare, che, secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 2, cit., nel caso di un'operazione rilevante ai fini Iva in Italia, effettuata da un soggetto passivo non residente in Italia ma residente fuori dall'Unione europea e resa nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta sono a carico del cessionario o del committente, il quale deve procedere

all'autofatturazione dell'operazione secondo il meccanismo del *reverse charge* nonché ad adempiere agli obblighi conseguenti; in particolare, va evidenziato che il suddetto meccanismo è un particolare metodo di applicazione dell'Iva in relazione alle prestazioni di servizi o delle cessioni di beni ricevuti dal committente o dal cessionario che, in deroga al principio di carattere generale, secondo cui debitore d'imposta è il soggetto che, nell'esercizio di impresa, effettua operazioni rilevanti nel territorio dello Stato, prevede che, per alcune operazioni, debitore d'imposta sia il soggetto passivo nei confronti del quale tali operazioni vengono effettuate: questi, ricevuta la fattura senza addebito dell'imposta, provvede ad integrare il documento ricevuto o ad emettere autofattura con l'aliquota di riferimento per il tipo di operazione fatturata e, allo stesso tempo, alla duplice annotazione nel registro acquisti (fatture di acquisto) e nel registro vendite (fatture emesse); la cosiddetta autofatturazione, va precisato, mira a propiziare l'assunzione dell'obbligo dell'imposta, al fine di consentire la detrazione del corrispondente importo: in questi casi, l'annotazione sul libro delle fatture emesse vale in luogo del pagamento dell'imposta e il debito che ne scaturisce è, però, neutralizzato dall'annotazione nel registro degli acquisti;

le registrazioni, dunque, assolvono senz'altro una funzione sostanziale e non meramente formale e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell'amministrazione fiscale (Cass. civ., 11 settembre 2013, n. 20771);

in questo ambito, si inserisce la questione del rapporto che si viene a determinare nel caso in cui le prestazioni ricevute dalla società contribuente sono riconducibili all'attività di agenzia di viaggi e turismo dalla stessa esercitata, profilo che inerisce alla questione della applicazione della previsione di cui all'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972;

l'art. 74-ter, in particolare, prevede un regime speciale, denominato "base da base", ai fini della determinazione dell'Iva, derogatorio di quello ordinario, nel caso di operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo per la organizzazione di pacchetti turistici verso il pagamento di un corrispettivo globale;

in tal caso, piuttosto che applicare il regime ordinario di determinazione dell'Iva, si prevede che, ai fini della determinazione dell'imposta sulle suddette operazioni, il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa imposta;

a completare la disciplina in esame, infine, è la previsione secondo cui non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi sostenuti dall'agenzia di viaggi e turismo per la cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a vantaggio diretto dei viaggiatori;

in sostanza, secondo questo regime speciale: come base imponibile, ai fini Iva, si considera solo il margine realizzato dall'agenzia di viaggi e turismo, cioè la differenza tra il costo sostenuto da detta agenzia, comprensivo di Iva, delle cessioni e dei servizi rientranti nel viaggio "tutto compreso" da essa venduto e il prezzo al netto dell'Iva da essa applicato per tale viaggio; correlativamente, l'applicazione del regime speciale in esame preclude all'agenzia di viaggi e turismo di potere richiedere il rimborso dell'Iva per i costi sostenuti;

quel che rileva, ai nostri fini, è la circostanza che, come sopra evidenziato, proprio in considerazione della peculiarità del regime in esame, alle agenzie di viaggi e turismo che organizzano pacchetti turistici nel territorio dell'Unione Europea non è consentita la detrazione o il rimborso dell'Iva dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori;

questa considerazione assume rilievo ai fini della valutazione del rapporto esistente tra il meccanismo dell'inversione contabile ed il regime speciale dell'Iva previsto per le agenzie di viaggi e turismo;

come si è evidenziato, il meccanismo del *reverse charge* ha riguardo alle modalità di versamento dell'Iva sulle operazioni passive ricevute dal committente e dal cessionario e, per effetto della disciplina specifica, è questi debitore d'imposta, che vi provvede mediante la duplice annotazione nel registro acquisti (fatture di acquisto) e nel registro vendite (fatture emesse);

invece, la disciplina del regime speciale dell'Iva per le agenzie di viaggi e turismo prevede una regola particolare di determinazione della base imponibile per le operazioni da esse effettuate per l'organizzazione di pacchetti turistici: in questo caso, l'aliquota ordinaria si applica sulla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggi e turismo e l'ammontare complessivo dei costi sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e servizi erogati dai fornitori terzi a diretto vantaggio del viaggiatore: su tale differenza, si scorpora l'imposta, ai sensi del quarto comma dell'art. 27 per determinare la base imponibile su cui si calcola l'imposta dovuta;

la finalità del regime speciale in esame è quello di semplificazione delle norme relative all'iva applicabile alle agenzie di viaggio ed a ripartire il gettito derivante dalla percezione di tale imposta in modo equilibrato tra gli Stati membri, assicurando, da un lato, l'attribuzione del gettito dell'Iva relativo a ciascun servizio individuale allo Stato membro in cui ha luogo la consumazione finale del servizio e, dall'altro, l'attribuzione di quello afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro in cui quest'ultima è stabilita (Corte di giustizia, 26 settembre 2013, C-189/11; 26 settembre 2013, C-236/11);

questa peculiare finalità viene quindi perseguita mediante la corretta applicazione del meccanismo di funzionamento del sistema "base da base", e trova il suo fondamento nella previsione di cui all'art. 310, Direttiva n. 2006/112/Cee, secondo cui gli importi dell'imposta sul valore aggiunto imputati all'agenzia di viaggi e turismo da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'art. 307 effettuate a

diretto vantaggio del viaggiatore non sono nè detraibili nè rimborsabili in alcuno Stato membro;

la ragione del diniego di detrazione o rimborso configurato dall'art. 310, citato, a livello di normativa unionale, ed attuato nel diritto interno con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-ter, risiede nel fatto che tale limitazione è necessaria al fine di potere assicurare l'attribuzione del gettito a ciascuno dei vari Paesi in cui i servizi facenti parte dei pacchetti sono resi, poichè è proprio tale meccanismo che, mediante il diniego di detrazione o rimborso, consente di assicurare che i servizi forniti durante il viaggio siano assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi sono erogati;

ciò precisato, l'elemento di interferenza tra le due diverse discipline in esame è costituito dal regime di detrazione, nel senso che, come visto, nel regime dell'inversione contabile, la neutralità dell'Iva è perseguita mediante la duplice annotazione che consente al contribuente di potere detrarre l'Iva relativamente alle operazioni passive di cui lo stesso è comunque debitore e, d'altro lato, nel regime speciale dell'Iva l'agenzia di viaggi e turismo non può detrarre l'Iva, poichè i costi sostenuti sono conteggiati ai fini della determinazione della base imponibile dell'Iva per le operazioni effettuate per l'organizzazione di pacchetti turistici in favore dei viaggiatori;

questo elemento di interferenza, tuttavia, non può dirsi ostativo all'applicabilità di entrambi i regimi, posto che hanno riguardo a due profili distinti, sebbene connessi: il regime dell'inversione contabile attiene alla individuazione del soggetto passivo in relazione a prestazioni di servizi o cessioni di beni ricevuti dal committente o dal cessionario; il regime speciale dell'Iva per le agenzie di viaggi e turismo riguarda, invece, la determinazione della base imponibile per le prestazioni eseguite dall'agenzia di viaggi e turismo;

in questo ambito, è la regola dettata dall'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972, in materia di non detraibilità dell'Iva che deve trovare

applicazione, sicchè l'agenzia di viaggi e turismo non potrà detrarre l'Iva in relazione alle prestazioni di servizi ricevute dal terzo, in quanto la stessa, come detto, è tenuto ad applicare, ai fini della determinazione della base imponibile dell'Iva sulle operazioni di organizzazione di pacchetti turistici, il regime c.d. base da base, conteggiando il costo sostenuto per ottenere dal terzo la prestazione poi effettuata in favore ed a diretto vantaggio dei viaggiatori; la prevalenza, quindi, del principio di non detraibilità dell'Iva secondo il regime speciale per le agenzie di viaggi e turismo, costituente la finalità proprio di essa, comporterà che, in forza della disciplina dell'inversione contabile, l'agenzia di viaggi e turismo dovrà emettere autofattura per la prestazione ricevuta dal terzo comprensiva dell'Iva e versare l'Iva dovuta, registrando la stessa nel registro Iva delle vendite di cui all'art. 23, d.P.R. n. 633/1972 e registrando contestualmente l'imponibile comprensivo dell'Iva nel registro degli acquisti di cui all'art. 74ter, cit., da portare in diminuzione della base imponibile lorda, secondo quanto previsto in caso di applicazione del regime speciale dell'Iva in esame; deve quindi essere affermato il seguente principio di diritto: ***In materia di Iva, nel caso in cui l'agenzia di viaggi e turismo abbia ricevuto fatture per prestazioni di servizi per le quali sussiste l'obbligo dell'autofatturazione, ai sensi dell'art. 17, commi 2 e 3, d.P.R. n. 633/1972, la stessa è tenuta all'assolvimento del suddetto obbligo, ferme restando l'applicazione del regime speciale dell'Iva di cui all'art. 74ter, d.P.R. n. 633/1972, ai fini della determinazione della base imponibile dell'Iva sulle operazioni di organizzazione di pacchetti turistici in favore dei propri clienti e la non detraibilità dell'Iva assolta***;

la sentenza del giudice del gravame, pertanto, non correttamente ha ritenuto che, nel caso in esame, dovesse trovare applicazione solo il regime speciale di cui all'art. 74ter, cit., sicchè è incorsa nel vizio di violazione di legge;

ne consegue l'accoglimento del ricorso e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la sentenza censurata va cassata senza rinvio, e, decidendo nel merito, va rigettato il ricorso originario;

con riferimento alle spese di lite, vanno compensate quelle relative ai giudizi di merito e, attesa la novità della questione, anche del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza censurata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario;

compensa le spese di lite dei giudizi di merito e del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 21 dicembre 2021.

Il Presidente

Antonio B. B. B.

