

# MinerAlp 2023

## LA FISCALITÀ PREVISTA CON RIFERIMENTI ALLA NORMATIVA ITALIANA E SVIZZERA



*Operazione co-finanziata dall'Unione Europea,  
Fondo Europeo di Sviluppo Regionale,  
dallo Stato italiano, dalla Confederazione Elvetica e dai Cantoni  
nell'ambito del Programma  
di Cooperazione Interreg V-A Italia-Svizzera*



Area Protetta  
dell'Ossola



# **PRIMA PARTE**

## **Imposte sui redditi (IRPEF/IRES)**

Tutte le persone fisiche residenti e non residenti in Italia, sono soggetti passivi dell'IRPEF, indipendentemente dall'età, dal sesso, dallo stato civile, dalla cittadinanza e dalla capacità di agire. Le persone giuridiche, invece, sono soggette all'IRES.

L'art. 1 D.p.r. n. 917/1986 TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI (TUIR) specifica che il presupposto dell'IRPEF è il possesso dei redditi rientranti in una delle sei categorie previste dall'art. 6:

1. redditi fondiari,
2. redditi di capitale,
3. redditi di lavoro dipendente,
4. redditi di lavoro autonomo,
5. redditi di impresa
6. redditi diversi

## L'IRPEF è un'imposta :

- **Progressiva:** in quanto è previsto un meccanismo di graduazione delle aliquote che aumentano in misura più che proporzionale al livello del reddito (in conformità alla prescrizione costituzionale dell'art. 53, comma 2, Cost.)
- **Personale: per i soggetti residenti,** in quanto nella determinazione della base imponibile si attribuisce rilievo anche ai bisogni ed alle spese primarie sostenute attraverso gli istituti che degli oneri deducibili (specifiche spese individuate dal legislatore che possono essere dedotte dal reddito complessivo) e le detrazioni di imposta, che invece riducono direttamente l'imposta lorda
- **Reale: per i non residenti** in quanto tassati solo per il reddito ivi prodotto

## Dimensione spaziale del prelievo fiscale italiano:

### Ci sono 2 criteri diversi

- ❖ **per i residenti in Italia** vige il principio di tassazione dell'utile mondiale (noto come *worldwide income taxation*), secondo il quale l'imposta si applica su tutti i redditi posseduti a prescindere dal luogo in cui sono prodotti
- ❖ **per i non residenti in Italia**, invece, sono rilevanti solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato (principio della territorialità).

la presenza dei 2 diversi criteri di localizzazione del reddito può creare problemi di doppia imposizione ovvero essere tassati per lo stesso reddito in più Stati.

Per evitare tali fenomeni di doppia imposizione internazionale (vietati dal nostro ordinamento ma non da quello internazionale), l'art. 165 TUIR prevede un **credito di imposta** per i redditi prodotti all'estero, **riconoscendo ai residenti il diritto di detrarre dall'imposta dovuta in Italia le imposte pagate a titolo definitivo nello Stato estero**, sino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero e quello complessivo.

► Nozione di *residenza* ai fini fiscali: Art 2 D.p.r. n. 917/1986 (c.d. TUIR)

«1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, *residenti e non residenti* nel territorio dello Stato.

2. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

2- bis. *Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale»*

Ricapitolando, sono considerati fiscalmente residenti, ai fini delle imposte sui redditi, in **Italia**, le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta (almeno 183 gg) presentino uno dei seguenti requisiti:

- A. risultano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente in Italia (APR), anche se hanno soggiornato per gran parte del periodo d'imposta all'estero;
- B. se non sono iscritte all'anagrafe della popolazione residente, hanno in Italia - alternativamente - il domicilio o la residenza, intese, questa volta, ai sensi del codice civile.

Una persona che vive e lavora all'estero per un periodo superiore a 12 mesi deve cancellarsi dall'ARP ed iscriversi all'**Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE)**, se non si cancella, infatti, vige una presunzione legale assoluta di residenza in Italia e, di conseguenza, sarà tassato nello Stato.

Le risultanze anagrafiche non sono superabili da prova contraria da parte del contribuente. Il Fisco invece, anche nel caso di regolare iscrizione all'AIRE, può dimostrare la non residenza del soggetto, ricorrendo alla verifica effettiva della residenza (dimora e abituale in un determinato luogo con l'intenzione di abitarvi stabilmente, rilevata dalle consuetudini di vita e dalle relazioni familiari) o del domicilio (sede principale degli affari ed interessi) secondo le regole del codice civile.

## Fenomeno del trasferimento fittizio della residenza ai soli fini fiscali c.d. Paradisi fiscali

Sempre nell'art. 2 TUIR che definisce la nozione di residenza fiscale vi è al comma 2 bis, un'ulteriore indicazione: si inverte l'onere della prova dell'effettività del domicilio o della residenza all'estero per i cittadini italiani cancellati dall'APR ed emigrati in Stati che non rientrano nella c.d. **WHITE LIST** (prima e per tanti anni si è parlato di *black list* ).

### *Che cosa sono la Black list e la White list ?*

- **White List** D.M. 4 settembre 1996: elenco di paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni
- **Black list** D.M. 4 maggio 1999 : elenco di stati considerati «paradisi fiscali» vi rientra anche la Svizzera, che però negli anni ha avviato una collaborazione sempre più intensa a livello di scambio di informazioni, tale per cui, ad oggi, viene spesso definita in una zona «grey»

## Corte di Cassazione, ordinanza n. 18009/2022:

un cittadino italiano residente in Svizzera ed iscritto all'AIRE che lavorava presso una società italiana riceve dall'Agenzia delle Entrate un avviso di accertamento in quanto quest'ultima sostiene che i redditi di lavoro dipendente percepiti dovevano essere tassati in Italia.

Il contribuente, dimostra di essere effettivamente residente in Svizzera dal 1997, di essere iscritto all'AIRE dal 1998, unitamente a moglie e figlio, di essere titolare del mutuo stipulato per l'acquisto dell'abitazione in Svizzera, di essere titolare di più utenze domestiche (elettricità, gasolio, telefono, acqua, televisione) ed inoltre che il figlio frequentava l'Università di Zurigo.

Dopo ben 3 gradi di giudizio, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso del Fisco italiano, dando anche una **nozione di domicilio innovativa** ovvero che deve essere inteso come la sede principale degli affari e interessi economici nonché delle relazioni personali. Il concetto di domicilio va valutato cioè in relazione al luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici, dovendo il **concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi comprensivo anche degli interessi personali.**

## E se vi sono dubbi ? «*Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*»

ovvero trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi. Per effetto della loro **specialità** prevalgono sulla normativa interna, a meno che quest'ultima non risulti più favorevole per il contribuente.

### Convenzione ITALIA - SVIZZERA (ratificata nel 1978)

#### Art 4

in caso di conflitto tra Stati circa la residenza fiscale di una persona fisica, il potere impositivo spetta preliminarmente allo Stato ove il soggetto abbia una **abitazione permanente**, in subordine a quello in cui abbia il proprio centro di **interessi vitali** e ancora in subordine a quello in cui il soggetto abbia una dimora abituale (c.d. ***Tie breaker rules***)

## Convenzione contro doppia imposizione Italia – Svizzera

### Art. 14

*I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della sua attività. Ove disponga di una tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma limitatamente alla parte attribuibile a detta base fissa.*

### Art 15

*1. i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività **dipendente** sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.*

*...[ndr. C.d. **tassazione concorrente**]*

*5. Il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei **lavoratori frontalieri** è regolato **dall'Accordo tra la Svizzera e l'Italia** relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della presente Convenzione.*

**Risposta n. 73 del 18.01.2023 dell'Agencia delle Entrate:**

i casi di doppia residenza, in caso di **trasferimento** in Svizzera **nel corso dell'anno** di un soggetto residente, si risolvono con il **criterio del frazionamento del periodo d'imposta** sulla base del giorno di trasferimento del domicilio.

Ai sensi della normativa convenzionale che sussiste tra Italia e Svizzera, l'Italia esercita la propria potestà impositiva, basata sulla residenza, fino alla data di trasferimento di quest'ultima mentre la Svizzera può far valere la propria pretesa impositiva a decorrere dal giorno successivo. Non rileva, invece, la data (successiva) di iscrizione all'AIRE, che ha valenza unicamente ai fini della vigente normativa interna, ma che non ha alcun effetto sull'applicazione delle disposizioni contenute nel Trattato per evitare le doppie imposizioni che l'Italia ha in vigore con la Svizzera. Nello stesso senso anche la **Risposta n. 126 del 20.01.2023 dell'Agencia delle Entrate**

## La giurisprudenza più recente in materia :

- *“è tenuto a pagare l’IRPEF il professionista che risiede in Svizzera ma che dà in locazione solo una parte del suo immobile in Italia. A maggior ragione se conserva la partita IVA valida nel in Italia”*: Cass. 5 dicembre 2018, [n. 31447](#); in questo caso il Fisco aveva emesso avviso di accertamento per Irpef ed iVA in quanto ha presunto che il contribuente avesse mantenuto una «base fissa» in Italia ai sensi dell’art. 14 Convenzione Italia - Svizzera
- *“sono le bollette nella casa italiana del professionista residente in Svizzera a far scattare la condanna per omessa dichiarazione. Il consumo medio pari a quello di una famiglia normale tradisce i ricavi in nero”*: Cass. 17 ottobre 2019, [n. 42567](#);
- *“è tenuto a versare l’IRPEF il professionista, residente in Svizzera, ma che ha incarichi sociali in aziende italiane”*: Cass. 17 marzo 2020, [n. 7328](#);
- *“non paga le imposte il cittadino che ha casa e produce redditi in Svizzera. Sono irrilevanti piccoli incarichi lavorativi in Italia a fronte del centro di interessi personali e professionali all’estero”*: Cass. 25 maggio 2021, [n. 14240](#).

## Residenza fiscale delle società o degli enti (art. 73 TUIR)

Ci sono 3 elementi di collegamento al territorio (alternativi fra loro) che si devono verificare per la maggior parte del periodo d'imposta (ovvero 6 mesi + 1 giorno ovvero 183 gg) :

1. Luogo ove si trova la **sede legale** (indicata nell'atto costitutivo);
2. Luogo ove si trova la **sede dell'amministrazione**;
3. Luogo ove viene svolto l'**oggetto principale dell'attività**.

Presunzione (relativa) di residenza in Italia per le società con sede all'estero che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali residenti in Italia quando risultano controllate/amministrate da soggetti residenti in Italia (c.d. esteroinvestizione).

## Che cosa è una «Stabile organizzazione» (art. 162 tuir):

Per il fisco italiano, un'impresa non residente ha un stabile organizzazione in Italia quando ha una sede fissa di affari (quindi uno spazio fisico permanente) per mezzo della quale esercita in tutto o in parte la sua attività.

Si ricomprendono in tale nozione:

1. Una sede di direzione
2. Una succursale
3. Un ufficio
4. Un'officina
5. Un laboratorio
6. Una miniera o giacimento di petrolio o gas o altro luogo di estrazione di risorse naturali

Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente – diversa da un agente che goda di uno status indipendente– è considerata «stabile organizzazione» nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettano di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.

## Il domicilio fiscale (art. 58 D.p.r. n. 600/1973)

È un concetto diverso dalla residenza in quanto diretto a disciplinare non il collegamento del soggetto con il territorio ma la competenza territoriale dell'Ufficio nell'attività di accertamento, se vengono violate le regole sulla competenza, l'eventuale atto di accertamento, se impugnato, può essere dichiarato nullo per carenza di potere del soggetto che ha emesso l'atto stesso.

Anche un soggetto non residente ha deve possedere un domicilio fiscale in Italia se ivi produce reddito.

- Per la persona fisica residente, il domicilio fiscale è nel comune alla cui anagrafe è iscritto, invece, per il non residente è nel comune ove produce reddito.
- Per le società, il domicilio fiscale è dove si trova la sede legale e, in mancanza, la sede amministrativa.

## **Il nuovo Accordo Italia-Svizzera sui “lavoratori frontalieri”:**

**Accordo del 1974**, richiamato anche nella Convenzione contro le doppie imposizioni, mirava a semplificare la tassazione prevedendo il principio di tassazione nello stato alla fonte. Ma vista la grande mole di lavoratori italiani in Svizzera veniva prevista una «compensazione» ovvero i Cantoni del dei Grigioni, del Ticino e del Vallese dovevano versare il 40% delle imposte riscosse dai frontalieri italiani.

Nell'accordo originario non vi era una definizione espressa di frontaliere.

Definizione di **frontalieri, ai fini della normativa italiana:**

*sono i lavoratori «residenti in un Comune il cui territorio sia compreso, in tutto in parte, nella fascia di 20 km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove si recano per svolgere l'attività di lavoro dipendente» (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 23.3.2013, n. 38)*

Il 23.12.2020 i due governi hanno sottoscritto un **nuovo Accordo** che è stato approvato dal Consiglio federale svizzero in data 11.08.2021 e dal nostro Consiglio dei Ministri in data **24.11.2022**

### Novità:

- **Nozione di «zona di frontiera»** → Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese, sul lato italiano, Lombardia, Piemonte, Valle d'Aosta e Provincia autonoma di Bolzano
- **Condizioni per essere considerato lavoratore frontaliere** → a) essere fiscalmente residente nella zona di frontiera; b) svolgere lavoro dipendente nella zona di frontiera dell'altro Stato per un datore residente; c) fare ritorno quotidianamente o quasi al proprio domicilio
- **tassazione concorrente** → Lo Stato ove si svolge l'attività lavorativa dovrà limitare la propria pretesa all'80% *“dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche applicabile nel luogo in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta”*. Quindi i lavoratori residenti ai fini fiscali in Italia, infatti, a differenza che in passato, dovranno includere i redditi di lavoro dipendente prodotti in Svizzera all'interno della dichiarazione dei redditi annuale.

N.B. **regime transitorio** per i lavoratori che già svolgevano attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera in Svizzera **alla data di entrata in vigore dell'Accordo** rimarranno assoggettati a tassazione in Svizzera, che verserà il contributo all'Italia almeno fino all'anno fiscale 2033.

# SECONDA PARTE:

## IVA

Al fine di comprendere come fatturare correttamente le prestazioni occorre comprendere:

- ➔ la forma soggettiva di chi offre le prestazioni ovvero la sua organizzazione (ditta individuale, società, cooperativa ecc...)
- ➔ la tipologia di servizi offerti, se viene offerto un singolo servizio o un «pacchetto» es. gita + pranzo; gita + alloggio ecc..

## Che imposta è l'IVA ?

è un'imposta generale sui consumi che, nel suo modello teorico, colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquisisce ad ogni passaggio economico che precede il consumo.

Fu istituita dalla Comunità europea con le Direttive CEE dell'11 aprile 1967, n. 67/227 e n. 67/228. In Italia il testo normativo di riferimento è il D.p.r. n. 633 del 26 ottobre 1972. L'obiettivo era di creare un tributo unitario sui consumi che incentivasse un mercato unico a discapito di imposte che favorivano le produzioni interne.

L'IVA è definita «neutrale» per l'operatore economico (contribuente di diritto) in quanto quest'ultimo - attraverso la detrazione e la rivalsa - non rimane inciso dall'imposta che graverà unicamente sulle tasche del consumatore finale (detto anche contribuente di fatto). Eccezione è l'ipotesi del c.d. autoconsumo, ovvero quando il bene acquistato dall'operatore per la successiva rivendita viene destinato al consumo personale o familiare o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in questo caso è tassato l'operatore economico

Nel corso degli anni il legislatore comunitario è intervenuto più volte sulla materia sino alla **Direttiva n. 2006/112/CE** del 28 novembre 2006. Una quota dell'imposta riscossa da ciascuno Stato è destinata all'Unione Europea costituendo una delle fonti di finanziamento quale «risorsa propria».

L'**aliquota IVA**, viene fissata da ciascuno Stato membro dell'Unione Europea e non può essere inferiore al 15%.

**L'Italia ha fissato l'aliquota IVA standard al 22%** (in Francia, ad esempio, è al 20% e in Germania al 19%).

Per alcuni specifici casi sono previste aliquote ridotte al **10 %** e al **5 %**

## Il presupposto dell' IVA

Non vi è una definizione espressa di «**presupposto**» dell'imposta, il legislatore infatti prevede che l'IVA venga applicata alle «**operazioni imponibili**» che sono quelle in cui si rinvengono 3 elementi :

- 1) **elemento oggettivo**: devono essere **cessioni di beni o prestazioni di servizi o importazioni**;
- 2) **elemento soggettivo**: devono essere **effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni**
- 3) **elemento spaziale**: devono essere effettuate nel territorio dello Stato. per "Stato" si intende il territorio politico della Repubblica Italiana, cioè quello soggetto alla sovranità dello Stato, con l'esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque italiane del Lago di Lugano

Per l'applicazione dell'IVA, devono ricorrere **tutti e 3 i suddetti requisiti**, se ne manca anche uno solo l'operazione economica è da considerarsi **esclusa dall'imposta ovvero sono fuori campo IVA**: non sono soggette ad IVA e non danno diritto alla detrazione dell'imposta pagata).

## Operazioni che rientrano nel campo IVA:

1. Operazioni imponibili : applicano l'imposta e sono soggette a tutti gli adempimenti.
2. operazioni non imponibili : sono le operazioni relative ai rapporti commerciali con l'estero (es. esportazioni, servizi internazionali o le operazioni con lo Stato Vaticano) **NON si applica l'IVA** ma vanno fatturate, registrate ecc.; concorrono a formare il volume d'affari e **consentono la detrazione**
3. operazioni esenti : rispondono ad una logica agevolativa del consumo e sono tassativamente elencate (art. 10 del D.p.r. n. 633/1972) **NON si applica l'IVA** ma vanno fatturate, registrate ecc. concorrono a formare il volume d'affari, **NON consentono di detrarre l'imposta assolta**

\* apparentemente sembra esserci un vantaggio fiscale per il consumatore ma per gli operatori economici sono uno svantaggio in quanto la indetraibilità dell'iva sugli acquisti rendono l'IVA non neutrale

## Vediamo meglio l'elemento oggettivo

### Cosa si intende per prestazioni di servizi?

Sono “prestazioni di servizi quelle rese verso *corrispettivo* e dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e, in genere, da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere qualunque ne sia la fonte”.

La legge prevede (art. 3, comma 2, D.p.r. n. 633/1972), poi alcune fattispecie assimilate (vale a dire una serie di operazioni che, in senso tecnico, non sarebbero tali in quanto mancanti di taluni requisiti) ad esempio: locazione, affitto, noleggio, concessione diritti d'autore, somministrazione alimenti e bevande, mandato senza rappresentanza (intermediazione di servizi) ecc.

## SOGGETTI PASSIVI DELL'IVA:

### ❖ Tutte le società

Vi è una presunzione di commercialità delle operazioni

### ❖ Imprenditori individuali

- ✓ chi esercita un'attività commerciale in modo **abituale**, anche se non esclusivo e anche senza l'organizzazione d'impresa oppure
- ✓ chi esercita un'attività commerciale **non abitualmente** se è organizzato in forma d'impresa. (N.B. le attività commerciali sono indicate nel codice civile come attività industriali di produzione beni, trasporto, attività bancaria...)

### ❖ Lavoratori autonomi

Ovvero persone fisiche ed anche associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata - che svolgono in modo autonomo e **abituale** (quindi con regolarità) anche se non esclusivo un'attività artistica o una professione. L'iva sarà dovuta e applicata SOLO per le operazioni effettuate nell'esercizio di tale attività. L'iscrizione ad un albo professionale non è necessaria.

N.B. Le **collaborazioni coordinate e continuative** non attribuiscono la qualifica di soggetto passivo IVA, in quanto il lavoratore è assimilato ad un dipendente. Tuttavia se chi rende la prestazione è un professionista si esse sono assimilate al lavoro autonomo, quindi, va verificato caso per caso.

## Regole generali sulla territorialità

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato a seconda delle caratteristiche soggettive del committente/cliente:

1. se il cliente è un soggetto passivo d'imposta (soggetto con p. iva), le prestazioni sono chiamate *business to business (B2B)* e presentano rilevanza nel luogo dove è stabilito tale soggetto,
2. se, invece, il committente non è soggetto passivo d'imposta, consumatore finale, i servizi detti *business to consumer (B2C)*, si considerano prestati nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio.

Ci sono poi delle deroghe, ad esempio, le prestazioni relative ad *immobili* si considerano effettuate nel territorio dello Stato nel caso in cui l'immobile sia localizzato sul territorio dello Stato, indipendentemente dalle caratteristiche soggettive del committente e del prestatore.

## La regola dell'inversione contabile c.d. reverse charge

Normalmente l'iVA è versata da chi vende o effettua un servizio al netto dell'imposta a sua volta pagata su eventuali acquisti attinenti la professione.

Al fine di combattere i fenomeni di evasione fiscale e rendere più efficaci i controlli, dal **1° gennaio 2010** è divenuta generale per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere in Italia da soggetti non residenti a favore di soggetti di imposta nazionali, il metodo del *reverse charge* il quale comporta che tutti gli adempimenti di fatturazione, registrazione e versamento dell'imposta sono posti a carico del cliente / committente dell'operazione stessa italiano anziché il cedente o prestatore.

- Soggetti interessati: chi lavora nell'edilizia, oro, gas e energia, prodotti elettronici
- N.B. non opera per gli enti in regime forfettario

- ➔ **Agenzia di viaggio/ tour operator** : impresa - individuale o collettiva - che, previa autorizzazione regionale e iscrizione in apposito elenco, esercita (congiuntamente o disgiuntamente) attività di **organizzazione** e/o **intermediazione** di viaggi e soggiorni e ogni altra forma di prestazione turistica, come l'assistenza a servizio dei clienti. Sono inoltre considerate agenzie di viaggio le imprese esercenti in via principale attività di trasporto quando organizzano anche viaggi/gite/escursioni.
- ➔ **Guida turistica**: chi accompagna persone singole o gruppi in città o luoghi di interesse culturale illustrandone le caratteristiche.
- ➔ **Accompagnatore turistico**: chi accompagna persone singole o gruppi di persone nei viaggi attraverso il territorio nazionale o all'estero ma non illustra le bellezze i monumenti o i musei che sono oggetto del viaggio
- ➔ **Operatore turistico** : mero intermediario attraverso *internet*

REGIME DI FATTURAZIONE SPECIALE PER LE AGENZIE DI VIAGGIO:  
metodo «base da base» (art. 74 ter D.p.r. n. 633/1972)

Alle agenzie di viaggio / tour operator, enti, associazioni che organizzano viaggi **in nome proprio ma per conto dei clienti** (ovvero operano come **se ci fosse un mandato enza rappresentanza**), utilizzando servizi di altri soggetti si applica un regime IVA speciale, ovvero agevolativo.

La prestazione è considerata unica ovvero un «pacchetto turistico» quando vi è l'offerta di almeno 2 servizi tra i seguenti:

- a) trasporto,
- b) alloggio,
- c) escursione o altri servizi non accessori al trasporto e all'alloggio;

Deve avere durata superiore alle 24 ore oppure deve estendersi per un periodo di tempo che comprenda almeno 1 notte.

La giurisprudenza comunitaria per la definizione di *servizi accessori*, ha più volte affermato che anche la consulenza turistica offerta ai clienti nella scelta del soggiorno più appropriato, insieme all'offerta di alloggio, può costituire un'attività complessa che configura un pacchetto turistico ed anche la fornitura di pasti o la messa a disposizione di parcheggi.

## COME FUNZIONA IL «REGIME SPECIALE» DI FATTURAZIONE DEI PACCHETTI TURISTICI ?

Non è un'esenzione ma è un regime derogatorio di quello ordinario: l'aliquota IVA ordinaria (22%) non si applica al prezzo del singolo servizio offerto ma l'operatore turistico deve prima calcolare la base imponibile con il metodo «base da base» ovvero deve fare la **differenza** tra il corrispettivo percepito e l'ammontare dei costi sostenuti, entrambi al lordo dell'IVA.

In tal modo, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 233/E del 2002, i servizi forniti durante il viaggio ai clienti sono assoggettati all'imposta nei diversi paesi in cui sono erogati mentre il margine destinato all'agenzia di viaggio è assoggettato ad imposizione nello stato di residenza di quest'ultima. Quindi, il margine è tassato « a monte » ovvero nel paese dove ha la sede quest'ultima, indipendentemente da chi è il committente.

**N.B. In tale regime l'Agenzia viaggi/tour operator non può detrarre l'IVA pagata sui singoli servizi acquistati e offerti ai clienti, come avviene normalmente.**

Per l'imposta da calcolare occorre distinguere le seguenti ipotesi:

1. Viaggio effettuato interamente all'interno dell'Unione Europea: è dovuta l'imposta sul margine con aliquota ordinaria
2. Viaggio effettuato interamente fuori dall'Unione Europea - la prestazione dell'Agenzia viaggi è operazione non imponibile in quanto considerata scambio internazionale
3. Viaggio effettuato in parte all'interno ed in parte all'esterno dell'UE: la prestazione è soggetta ad IVA con aliquota ordinaria per la parte eseguita nell'UE ed è non imponibile per i corrispettivi relativamente ai servizi utilizzati fuori dall'UE

Tale regime speciale si applica anche nel caso di servizi singoli non costituenti pacchetti purchè pre- acquistati dalle agenzie ovvero acquisiti prima di una specifica richiesta del cliente.

Quando, invece, l'Agenzia opera come mera **intermediaria** es. prenotazione di alberghi, viaggi o escursioni, operano le regole generali sulla territorialità e sull'applicazione dell'IVA.

Con tale regime vi sono anche delle semplificazioni contabili:

L'operatore emette la fattura ordinaria entro 12 gg dal momento dell'incasso ma se esso è successivo alla partenza dal momento della partenza stessa.

Nella fattura non va indicata separatamente l'IVA ma va annotato «regime del margine» -

Non è detraibile dal cliente

Con la Risposta ad interpello n. 324 del 26.07.2019, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito gli obblighi del soggetto che organizza tour ed escursioni :

1. Se vende a clienti (consumatori finali), deve memorizzare elettronicamente (anziché registrare i corrispettivi) e trasmettere telematicamente i corrispettivi, rilasciando al cliente documento commerciale e solo in caso di richiesta espressa la fattura (elettronica, se il cliente è italiano)
2. Nel caso di vendita per il tramite di agenzia, se il *voucher* consente solo quella gita si tratta di un «buono monouso» e quindi il tour si considera reso nei confronti del soggetto passivo che ha emesso il buono, deve essere emessa fattura elettronica
3. Lo scontrino e ricevuta fiscale rimangono utilizzabili per chi svolge attività di trasporto aereo, con nave o treno

Chi esercita attività di impresa o una professione residente in Svizzera (non UE) può chiedere il rimborso dell'IVA assolta sulle importazioni di beni e servizi in quanto esiste un accordo di reciprocità

Caso del *Tour operator residente in Svizzera* che acquista servizi in Italia, come ad esempio un'escursione guidata...

Il fornitore italiano deve emettere regolare fattura con applicazione dell'IVA ma il tour operator potrà chiedere il rimborso dell'IVA pagata in Italia?

Il rimborso è stato negato, in quanto un'agenzia di viaggi con sede in Italia, alla luce del regime speciale non può detrarre l'IVA pagata, quindi riconoscere il diritto alla detrazione ad un'agenzia che è stabilita fuori UE vorrebbe dire agevolarla (*Corte di cassazione, ordinanza n.28120/2022*)

## Le guide turistiche:

L'**art. 10**, n. 22, del D.P.R. 633/72 stabilisce che sono esenti dall'IVA: le prestazioni «inerenti alla visita di *musei, gallerie, paninoteche, monumenti, ville e palazzi, parchi e giardini botanici, zoologici e simili*» nonché i servizi resi dalle **guide turistiche** consistenti nell'accompagnare i turisti nelle predette visite o dalle audioguide.

- l'esenzione che ha valenza **oggettiva** ovvero «*non rileva la natura giuridica del soggetto esecutore del servizio, come non risulta determinante il soggetto a cui viene fornita la prestazione*» (così Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 135/E del 6.12.2006 e Risposta n. 763 del 08 novembre 2021) pertanto l'esenzione si applica sia nell'eventualità che le prestazioni vengano rese direttamente che indirettamente attraverso l'affidamento delle stesse a terzi, es. I servizi di guida turistica sono esenti da Iva anche se fatturati da una cooperativa.
- l'esenzione opera limitatamente ai luoghi sopra citati
- In questi casi **l'agenzia non deve emettere fattura per l'attività di organizzazione di escursioni, giri turistici e similari** (ex art. 22, comma 6, D.p.r. n. 633/72), tali attività vanno certificate con ricevuta o scontrino o trasmissione telematica dei corrispettivi

## Il caso delle guide turistiche sull'Etna:

sentenza n. 473/2010 del Commissione Tributaria Provinciale di Catania

Una “guida vulcanologica” - aveva percepito compensi per € 5.550,00 certificati da ricevute fiscali, riportanti la dicitura “*esente IVA ai sensi dell’art. 10, punto 22, D.P.R. 633/72*”, la Guardia di Finanza compie un accertamento con cui intende recuperare l’IVA in quanto «*l’esercizio della attività di “guida vulcanologica” è alla pari della “guida alpina” e quindi attività soggetta ad IVA perché subordinata alla iscrizione in appositi albi professionali*»

I Giudici decidono che l’avviso di accertamento è legittimo e l’IVA è dovuta in quanto: «*L’agevolazione dell’esenzione dall’Imposta sul valore aggiunto è rivolta alle “prestazioni proprie” ....di parchi e non di “terzi” e/o di soggetti complementari ... In conclusione, le disposizioni di cui all’art. 10 - comma 1° punto 22) - del D.P.R. 633/72 non sono applicabili ai lavoratori autonomi ed in particolare alle guide alpine dell’Etna e/o alle guide aderenti all’organizzazione della cooperativa “Guida Alpina Etna Sud. soc. coop.a r.l.”*»

## il caso della guida vulcanologica per escursioni sul vulcano di Stromboli

**Sentenza n. 1958 del 9 marzo 2022 della Commiss. Trib. Regionale Messina**

Confermando la sentenza di primo grado accoglie il ricorso del contribuente annullando gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per gli anni 2012, 2013 e 2014 in quanto ritiene applicabile l'esenzione di cui all'art. 10, n. 22 D.p.r. n. 633/72

I giudici, considerata la *ratio legis*, scrivono: «*la portata letterale della norma, con l'aggiunta della dicitura " e simili" la qualifica come norma aperta ad interpretazione e verifica concreta nella consapevolezza del legislatore dell'impossibilità di comprendere tutte le attività di carattere culturale alle quali applicabile l'agevolazione fiscale. Diventa evidente dunque che la catalogazione fatta è puramente esemplificativa e deve considerarsi ricomprendere ogni attività assimilabile a quella descritta...*

*Certamente l'attività di guida vulcanologica è da ricomprendere tra queste oltre la specificità descritta nell'attività (notoriamente lo Stromboli é uno dei pochi vulcani attivi al mondo con attività eruttiva continua e con peculiarità assolutamente unica)»*

## Gli accompagnatori

A differenza delle guide turistiche l'attività dell'accompagnatore non è mai esente da IVA, quindi, se non rientrano nel regime forfettario, devono versare l'IVA al **22%**, tranne nei casi di viaggi al di fuori dell'Unione Europea.