

**Risposta n. 24/2025**

***OGGETTO: IVA – Regime speciale delle agenzie di viaggio – utilizzo in capo al Gruppo IVA del "credito di costo" maturato dalla Società nell'anno antecedente l'ingresso nel Gruppo – artt. 74 ter e 70 sexies del D.P.R. n. 633 del 1972***

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

**QUESITO**

ALFA GRUPPO S.P.A. (nel seguito, anche "ALFA" o "Istante"), quale rappresentante del Gruppo IVA denominato "Gruppo ALFA" costituito a decorrere dal 1/1/aa (nel seguito, anche "Gruppo IVA ALFA" o "Gruppo IVA"), presenta istanza di interpello ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito alla fattispecie di seguito rappresentata.

In data gg/mm/aa e gg/mm/aa, rispettivamente mediante acquisti di quote e sottoscrizione di un aumento di capitale riservato, BETA S.p.A., società controllata da

ALFA, ha acquisito una partecipazione complessivamente rappresentativa del 75% del capitale sociale della società GAMMA S.r.l. (nel seguito, anche "GAMMA").

GAMMA è attiva nel mercato dei *flexible benefit* (ovvero beni e servizi che un'azienda può prevedere all'interno del piano di welfare per i propri dipendenti), con il ruolo di aggregatore, detenendo la tecnologia e il know-how per procedere all'acquisto e all'aggregazione di singoli prodotti/servizi erogati da vari fornitori (quali, ad esempio, le agenzie viaggi, le strutture sanitarie, le palestre, etc.) all'interno di un catalogo digitale di servizi predisposto per essere integrato in apposite piattaforme.

L'istante rappresenta che, ai sensi del comma 5 dell'art. 70-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972, GAMMA è entrata a far parte del Gruppo IVA ALFA con effetto dall'1/1/2024. Per effetto dell'inclusione della società, con la medesima decorrenza, il Gruppo IVA ha comunicato l'apertura di un'attività separata di agenzia di viaggi (codice ATECO 79.11.00).

Il 30 aprile 2024 GAMMA ha presentato la dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023. La società ha optato per la separazione delle attività svolte, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972, e la dichiarazione IVA è composta da due intercalari: il primo relativo all'attività di agenzia di viaggi (ATECO 79.11.00) ed il secondo per l'attività generica di servizi alle imprese (ATECO 82.99.99).

Nell'ambito dell'attività di agenzia di viaggi di organizzazione e vendita di pacchetti turistici, la società applica il regime speciale con il procedimento detrativo base da base di cui all'art. 74-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il Decreto del Ministero delle Finanze del 30/7/1999, n. 340, recante disposizioni relative alle particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle

operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo, all'articolo 6, dispone che *"l'imposta da liquidare e versare periodicamente... è calcolata con le seguenti modalità:*

*a) dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni imponibili diventate esigibili nel mese precedente si deduce l'ammontare dei costi al lordo dell'imposta, registrati nello stesso periodo, relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore dell'agenzia, all'interno della Unione europea.*

*....d) se l'ammontare dei costi di cui alla lettera a), risulta superiore all'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni imponibili, l'importo dell'eccedenza è computato in aumento dei costi registrati nel mese o trimestre successivo. Se tale eccedenza risulta dalla dichiarazione annuale, il relativo importo è computato nelle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo".*

In altri termini, le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e rientranti nel suddetto regime speciale si intendono effettuate al momento del pagamento integrale del corrispettivo, ovvero, se antecedente, al momento di inizio del viaggio o del soggiorno; l'imposta assolta (o dovuta) dalle agenzie di viaggio non è ammessa in detrazione con riferimento a beni e servizi acquistati presso terzi a diretto vantaggio del cliente.

Pertanto, il meccanismo di determinazione dell'IVA delle agenzie di viaggio non comporta la determinazione dell'imposta come differenza tra imposta dovuta e imposta detratta, in quanto l'IVA è calcolata sul differenziale realizzato (appunto base da base) dall'agenzia, con la conseguenza che prima del pagamento integrale del corrispettivo ovvero, se antecedente, del momento di inizio del viaggio o del soggiorno, non viene ad esistere un'imposta esigibile né a credito, né a debito.

Dal prospetto A della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023, compilato secondo le disposizioni del D.M. n. 340 del 1999, risulta un'eccedenza di costo di € xxx derivante dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi (€ xxx) e dei costi (€ xxx) relativi a viaggi eseguiti nell'ambito del territorio dell'Unione europea.

L'istante evidenzia che se GAMMA avesse mantenuto la propria soggettività passiva IVA, tale eccedenza di costo avrebbe potuto essere computata in aumento dei costi dei pacchetti turistici sostenuti dalla medesima società nel successivo periodo d'imposta, nell'ambito del regime speciale delle agenzie di viaggio, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera d) del D.M. n. 340 del 1999. Tuttavia, poiché GAMMA è entrata a far parte del Gruppo IVA ALFA dal 1/1/2024, assumono rilievo le disposizioni contenute negli artt. 70-*bis* e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972 e nel D.M. 6 aprile 2018.

Al riguardo l'Istante rileva che l'art. 70-*sexies* del D.P.R. n. 633 del 1972 limita la sorte delle eccedenze di imposta a credito antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA, prevedendo il trasferimento a favore del Gruppo IVA della parte delle eccedenze detraibili pregresse che trova capienza nei versamenti IVA effettuati nell'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA, mentre, il comma 4 dell'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che *"gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono, rispettivamente, a carico e a favore del gruppo IVA"*.

Tanto premesso, l'istante chiede all'Amministrazione finanziaria di esprimere un parere in merito alla possibilità di riportare a favore del Gruppo IVA l'eccedenza di costo di cui all'art. 6, comma 1, lettera d) del D.M. n. 340 del 30 luglio 1999 maturata dalla società GAMMA nell'anno antecedente alla partecipazione al Gruppo IVA a fronte

dell'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Sulla base dei principi sopra esposti, con riferimento alla fattispecie in esame, l'istante ritiene che il Gruppo IVA ALFA subentri nella posizione soggettiva di GAMMA in relazione al "credito di costo" da questa maturato nel periodo antecedente l'inclusione nel Gruppo IVA stesso, e che tale eccedenza sia computabile in aumento dei costi registrati nel periodo d'imposta 2024 nell'ambito del medesimo regime speciale delle agenzie di viaggio in capo al Gruppo IVA ALFA e riconducibile alla medesima società partecipante.

L'istante rileva che il "credito di costo" si è formato per il fisiologico sfasamento temporale, espressamente previsto dal legislatore, tra il ciclo passivo ed il ciclo attivo del business di GAMMA, essendo riconducibile a pacchetti turistici acquistati dalla società anteriormente all'inclusione nel Gruppo IVA ed oggetto di trasferimento nei confronti dei propri committenti successivamente all'inclusione nel Gruppo IVA.

Secondo l'istante, dunque, in considerazione del meccanismo di determinazione dell'IVA proprio delle agenzie di viaggio, nel caso di specie, GAMMA non traslerebbe all'interno del Gruppo IVA un'imposta detraibile e, quindi, divenuta esigibile in un momento anteriore al proprio ingresso nel medesimo Gruppo.

L'istante evidenzia che i costi sostenuti dall'agenzia di viaggio prima dell'ingresso nel Gruppo IVA costituiscono una mera componente di calcolo per la successiva

determinazione della base imponibile e, pertanto, possono essere utilmente impiegati a tali fini solo a seguito dell'ingresso della Società nel Gruppo IVA, trattandosi di una vera e propria posizione soggettiva trasferibile.

In proposito, l'Istante ricorda che l'art. 2 del D.M. 6 aprile 2018 e la circolare n. 19 del 2018 chiariscono espressamente il trattamento di talune posizioni soggettive sorte anteriormente all'ingresso di un soggetto nel Gruppo IVA, come di seguito indicato:

- riguardo all'utilizzo del plafond dei partecipanti ai fini dello status di esportatore abituale del Gruppo IVA, quest'ultimo, già dal primo anno di efficacia dell'opzione per la sua costituzione, può beneficiare dello status di esportatore abituale sulla base del plafond maturato da ciascun partecipante al Gruppo medesimo e, dunque, nei limiti dell'ammontare complessivo delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate da tutti i partecipanti nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti alla costituzione del Gruppo IVA;

- in merito poi alla rettifica della detrazione di cui all'art. 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633 del 1972, il Gruppo IVA, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni relative alla rettifica della detrazione con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti, con effetti del tutto analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società.

Diversamente argomentando - osserva l'istante - si verificherebbe il paradossale duplice effetto (i) da un lato, di sospendere *sine die* una componente di calcolo della base imponibile IVA (il "credito di costo" di cui si è detto) relativa ai servizi resi da GAMMA solo perché i costi sono sostenuti anteriormente all'ingresso della Società nel Gruppo IVA, (ii) dall'altro, al momento dell'incasso integrale dal cliente del corrispettivo

delle prestazioni rese ovvero, se antecedente, al momento di inizio del viaggio o del soggiorno, l'imposta non potrebbe essere applicata giacché mancherebbe, appunto, una componente di calcolo della base imponibile (i.e. i costi afferenti l'operazione), salvo non voler ritenere che l'imposta vada calcolata sull'intero corrispettivo incassato per le prestazioni rese, senza operare lo scomputo dei costi sostenuti per renderne possibile la loro effettuazione. In tal modo, però, a parere dell'Istante, verrebbe snaturato il meccanismo di calcolo dell'imponibile, base da base, in quanto l'imposta non verrebbe applicata sul solo valore aggiunto prodotto, ma addirittura si arriverebbe a duplicare il prelievo fiscale per quella parte del corrispettivo corrispondente alla misura dei costi sostenuti dall'agenzia anteriormente all'ingresso del Gruppo IVA.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere è reso sulla base degli elementi rappresentati dall'Istante, qui assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e completezza, rispetto ai quali rimane impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, possa condurre ad identificare una diversa rappresentazione della fattispecie in esame.

Le valutazioni espresse in questa sede attengono esclusivamente al quesito specificamente posto dall'istante [i.e. la sorte dell'eccedenza di costo maturata dal partecipante nell'anno antecedente la costituzione di un Gruppo IVA a fronte dell'applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio di cui all'art. 74-ter del

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "Decreto IVA)] e non riguardano gli aspetti relativi all'applicazione di detto regime speciale da parte di GAMMA, all'opzione per la separazione dell'attività esercitata dalla medesima società e dal Gruppo IVA ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972, alla definizione del perimetro di consolidamento del Gruppo, a seguito dell'ingresso della società GAMMA, né tantomeno si intendono implicitamente verificati in capo alla medesima società i vincoli finanziario, economico ed organizzativo di cui all'articolo 70-ter del Decreto IVA, la cui sussistenza è qui assunta acriticamente in quanto non costituisce oggetto di specifico quesito da parte dell'Istante. Riguardo a detti elementi resta, dunque, impregiudicato l'esercizio degli ordinari poteri accertativi dell'Agenzia.

Ciò posto, al fine di fornire riscontro alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Istante, è utile richiamare il quadro normativo di riferimento.

L'articolo 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede un regime speciale IVA per le agenzie di viaggio e turismo, nonché per i c.d. tour operator che organizzano e vendono a viaggiatori, in proprio o tramite mandatarî, "pacchetti turistici", consistente nell'adozione di un sistema detrativo "base da base". Si tratta di un regime che trova fondamento negli articoli 306 e seguenti della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (già articolo 26 della Direttiva n. 77/388/CEE) e la cui disciplina, con riguardo alle specifiche modalità di applicazione, è contenuta nel D.M. 30 luglio 1999, n. 340.

Nel regime speciale in esame, per effetto dell'articolo 6 del D.M. 30 luglio 1999, n. 340, la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'IVA è costituita dalla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e l'ammontare complessivo dei costi, al lordo della relativa imposta, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e



servizi erogati da fornitori terzi a diretto vantaggio del viaggiatore. Su tale differenza per masse di operazioni si scorpora l'imposta da versare periodicamente. Non è ammessa in detrazione secondo le modalità ordinarie l'IVA relativa ai costi sopra citati. La fattura va emessa considerando quale momento impositivo l'atto del pagamento integrale del corrispettivo, o, se antecedente, il momento dell'inizio del viaggio o del soggiorno. Se le operazioni sono effettuate tramite intermediari, la fattura può essere emessa entro il mese successivo. Inoltre, ai fini che qui interessano, ai sensi dell'articolo 6 del D.M. n. 340 del 1999, lettera d), se in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, l'ammontare dei costi sostenuti nel periodo risulta superiore all'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni imponibili, tale eccedenza di costo è computata in aumento dei costi registrati nel periodo (mese, trimestre o anno) successivo.

Tanto premesso, con riferimento alla specifica fattispecie in trattazione, l'istante rappresenta di aver acquisito indirettamente, tramite la sua controllata BETA, una partecipazione di controllo nella società GAMMA, attiva nel mercato dei *flexible benefit*, che, ai sensi del comma 5 dell'art. 70-*quater* del Decreto IVA, è entrata a far parte del Gruppo IVA ALFA con effetto dall'1/1/2024.

Dalla dichiarazione IVA 2024, relativa all'anno 2023, risulta che la società GAMMA aveva optato per la separazione delle attività svolte, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero l'attività di agenzia di viaggi (ATECO 79.11.00) e l'attività generica di servizi alle imprese (ATECO 82.99.99), maturando, con riguardo all'attività di agenzia viaggi, un'eccedenza di costo di € xxx, derivante dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi (€ xxx) e dei costi (€ xxx) relativi a viaggi eseguiti nell'ambito del territorio dell'Unione europea.

Per effetto dell'inclusione della società, con la medesima decorrenza, il Gruppo IVA ha comunicato l'apertura di un'attività separata di agenzia di viaggi (codice ATECO 79.11.00).

Il dubbio interpretativo dell'istante si correla alla necessità di raccordare la disciplina del regime speciale delle agenzie di viaggio nei termini anzidetti con la disciplina del Gruppo IVA (artt. 70-*bis* e seguenti del Decreto IVA e D.M. 6 aprile 2018), con particolare riferimento agli obblighi e ai diritti attinenti alla determinazione e alla liquidazione/versamento dell'imposta in capo al Gruppo.

Al riguardo l'art. 2, comma 1, del D.M. 6 aprile 2018 stabilisce che: *"Ai sensi dell'art. 70-quinquies, comma 4, del decreto n. 633 del 1972, il Gruppo IVA assume gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la costituzione del Gruppo"*. Correlativamente l'art. 2, comma 4, del D.M. 6 aprile 2018, puntualizza che *"i singoli partecipanti assumono gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile anteriormente alla data di ingresso nel Gruppo IVA ovvero successivamente alla sua cessazione"*.

Inoltre, per quanto concerne le eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al Gruppo, la disposizione contenuta nell'art. 70-*sexies* del Decreto IVA limita il trasferimento al Gruppo IVA delle eccedenze di imposta detraibile risultanti dalla dichiarazione annuale di ciascun partecipante e relative all'anno antecedente l'ingresso

nel Gruppo stesso in misura corrispondente ai versamenti IVA effettuati con riferimento a tale anno.

Come specificato dalla circolare del 31 ottobre 2018, n.19/E, tale disposizione è stata introdotta per motivi di cautela fiscale, allo scopo di evitare che le partecipazioni di controllo in soggetti con una rilevante posizione creditoria siano acquisite al fine di utilizzare in compensazione le eccedenze IVA pregresse.

La medesima disposizione di cui all'art. 70-*sexies* prevede che la parte dell'eccedenza non trasferita al Gruppo resta nella disponibilità esclusiva del soggetto partecipante al Gruppo IVA, il quale può scegliere se richiedere il rimborso dell'IVA a credito in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633, ovvero se utilizzare detto credito in compensazione con altre imposte e contributi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (i.e. compensazione orizzontale).

Nella fattispecie in esame i costi relativi all'organizzazione dei pacchetti turistici, sostenuti da GAMMA, rappresentano una componente di calcolo della base imponibile nell'ambito dello specifico regime speciale di cui all'art. 74-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 e la necessità di riportare al periodo successivo il "credito di costo" si determina a seguito dello sfasamento temporale tra il sostenimento dei costi in capo alla medesima società, che si verifica nell'anno antecedente all'ingresso di GAMMA nel Gruppo IVA, ed il pagamento del corrispettivo da parte dei clienti della medesima società, che ha luogo nell'anno successivo al suo ingresso nel Gruppo IVA.

Ad avviso della scrivente, in tale circostanza non si trasferisce al Gruppo IVA un'eccedenza di imposta detraibile maturata da GAMMA nell'anno antecedente all'ingresso nel Gruppo, in quanto, stanti le specifiche modalità di applicazione/

determinazione dell'IVA previste nel regime speciale *de quo*, la base imponibile sulla quale applicare l'imposta, determinabile solo nel momento di effettuazione dell'operazione (che coincide con il pagamento integrale del corrispettivo o, se antecedente, con l'inizio del viaggio), è calcolata decurtando dal corrispettivo i costi sostenuti per l'organizzazione del viaggio (*i.e.* i costi sostenuti da GAMMA per l'acquisto di beni e di servizi effettuati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore). In considerazione delle particolari modalità di applicazione dell'imposta, non si ravvisano, dunque, le finalità antielusive che hanno indotto il legislatore a limitare il trasferimento al Gruppo IVA delle eccedenze detraibili maturate in capo ai partecipanti anteriormente all'ingresso nel Gruppo medesimo, in quanto il riporto del "credito di costo" è funzionale alla determinazione della base imponibile, secondo la disciplina di cui all'art. 74-ter specificamente prevista per l'attività di agenzia di viaggio.

Tale regime speciale, di derivazione unionale, risulta obbligatorio per tutti i soggetti che svolgono l'attività di organizzazione dei pacchetti turistici e, dunque, la partecipazione della società GAMMA al Gruppo IVA, pur determinando una modifica della soggettività passiva ai fini IVA della società, non può comportare la decadenza del regime che continuerà ad essere applicato secondo le sue specifiche modalità in capo al Gruppo medesimo.

Si ritiene, pertanto, che, ai fini dell'applicazione dell'imposta secondo il meccanismo detrattivo "base da base", ai sensi di quanto previsto dall'art. 6 del D.M. n. 340 del 1999, la base imponibile delle operazioni effettuate dal Gruppo IVA nell'ambito dell'attività di agenzia viaggi debba essere determinata computando in

diminuzione l'eccedenza di costo maturata dalla società GAMMA nell'anno antecedente alla partecipazione al Gruppo medesimo.

**firma su delega del Direttore Centrale  
Delega n. 7691 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**